



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



HARMONIZACE KORPORÁTNÍHO ZDANĚNÍ V PROSTŘEDÍ EVROPSKÉ UNIE

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Veronika Folprechtová**

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.





TECHNICAL UNIVERSITY OF LIBEREC
Faculty of Economics



CORPORATE TAX HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Veronika Folprechtová**

Supervisor: Ing. Martina Černíková, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika Folprechtová**
Osobní číslo: **E13000170**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Harmonizace korporátního zdanění v prostředí Evropské unie**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Vývoj a současné trendy v oblasti harmonizace korporátních daní
2. Deskripce možností tvorby společného konsolidovaného základu daně korporací
3. Analýza tvorby základu daně korporací ve vybraných členských státech EU
4. Komparace přístupů vybraných zemí EU k harmonizaci korporátních daní

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

65 normostran

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. V. European tax handbook 2011. 22nd ed. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN 978-90-8722-093-8.

LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Šárka Hyblerová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2014

Termín odevzdání diplomové práce:

7. května 2015



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2014

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Anotace

V současnosti se v rámci Evropské unie využívá celkem 28 odlišných způsobů výpočtu základu daně z příjmů právnických osob. To korporacím, zejména těm, které provozují svou obchodní činnost ve více členských zemích Unie, ztěžuje podnikání. Právě tento fakt je jedním z důvodů, proč se Evropská komise snaží o implementaci systému společného konsolidovaného základu daně pro společnosti. Cílem diplomové práce je podat obraz o harmonizačním vývoji korporátních daní v prostředí Evropské unie a zkoumat tvorbu společného konsolidovaného korporátního daňového základu. Práce analyzuje vybrané položky daňových systémů České republiky, Irsko a Německa, které jsou následně komparovány s navrhovanou Směrnicí. Záměrem rozboru bylo zjistit, jak výrazně by členské země musely modifikovat svůj přístup k některým položkám ovlivňujících základ daně. V praktické části práce byly řešeny i dvě modelové situace, které potvrdily značné odlišnosti mezi národní úpravou korporátní daně jednotlivých členských států a navrhovaným daňovým systémem.

Klíčová slova

Daňová harmonizace, daň z příjmů právnických osob, harmonizační modely, základ daně, Evropská unie, společný konsolidovaný základ daně korporací (CCCTB), výpočet základu daně, oceňování zásob, odpisy aktiv, daňová ztráta, sazba daně.

Annotation

Corporate Tax Harmonization in the European Union

Currently, there are 28 different ways of calculation of the corporate tax base within the European Union. This makes it more difficult for corporations, especially for those, that operate in several member states of the Union. This fact is one of the main reasons why the European Commission seeks the implementation of a common consolidated tax base for companies. The aim of this diploma thesis is to describe the development of corporate tax harmonization in the EU environment and to define formation of a common consolidated corporate tax base. The thesis analyzes the selected items of tax systems in the Czech Republic, Ireland and Germany, which are then compared with the proposed Directive. The purpose of the analysis was to determine how much the EU members would have to modify their approach to certain items that are affecting the tax base. In the practical part, two case studies confirmed the significant differences between national adjustment of the corporate tax of individual Member States and the proposed tax system.

Key Words

Tax harmonization, corporate income tax, models of harmonization, tax base, the European Union, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), calculation of the tax base, inventory valuation, depreciation of assets, tax loss, corporate tax rate.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za odborné rady a cenné připomínky, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

Obsah

Seznam obrázků.....	10
Seznam tabulek.....	11
Seznam použitých zkratk	12
Úvod	13
1 Harmonizační vývoj korporátních daní.....	15
1.1 Směrnice ES v oblasti korporátního zdanění	16
1.2 Současný stav a možný vývoj harmonizace	19
1.2.1 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob	23
2 Návrh směrnice o CCCTB.....	28
2.1 Principy CCCTB.....	28
2.2 Výpočet základu daně	32
2.2.1 Konsolidovaný daňový základ a jeho rozvržení mezi členské státy	35
2.3 Zásoby a nedokončená výroba.....	37
2.4 Rezervy	38
2.5 Dlouhodobá aktiva	38
2.6 Daňové ztráty	41
2.7 Úroky	42
2.8 Pravidla proti zneužívání	43
2.9 Správa a postupy	45
3 Tvorba základu daně ve vybraných státech EU	46
3.1 Daňové principy České republiky.....	46
3.2 Daňové principy Irska.....	51
3.3 Daňové principy Německa.....	56
4 Přístupy vybraných členských států EU k daňové harmonizaci.....	62
4.1 Ocenění zásob při výdeji do spotřeby	62
4.2 Odpisy dlouhodobého majetku	63
4.3 Daňové ztráty	70
4.4 Sazba korporátní daně.....	72
4.5 Modelace rozdílů mezi národní legislativou států EU a CCCTB.....	75
Závěr	81

Seznam literatury	84
Seznam příloh	91

Seznam obrázků

Obrázek 1: Zásadní předpisy v oblasti korporátního zdaňování	16
Obrázek 2: Vývoj sazby DPPO v ČR.....	51
Obrázek 3: Vývoj sazby korporátní daně v Irsku	56
Obrázek 4: Vývoj sazeb korporátní daně v Německu	61
Obrázek 5: Porovnání odpisových sazeb počítačů	66
Obrázek 6: Porovnání odpisových sazeb vozidel, strojů a zařízení	67
Obrázek 7: Odpisová doba softwaru v letech.....	68
Obrázek 8: Doba odpisování goodwillu v letech	69
Obrázek 9: Vývoj sazeb korporátních daní ve vybraných státech EU	73
Obrázek 10: Porovnání sazby DPPO čl. států s průměrem EU	74
Obrázek 11: Velikost ročního odpisu motorového vozidla	76
Obrázek 12: Průběh rovnoměrného odpisování vozidla.....	76
Obrázek 13: Odpočet ztráty ve vybraných daňových systémech	77

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výhody a nevýhody zavedení systému CCCTB	31
Tabulka 2: Výpočet daňového základu	33
Tabulka 3: Doba odpisování aktiv	40
Tabulka 4: Odpisové skupiny v ČR.....	48
Tabulka 5: Koeficienty rovnoměrného a zrychleného odpisování hmotných aktiv	49
Tabulka 6: Rovnoměrné odpisové sazby vybraných hmotných aktiv v Irsku.....	54
Tabulka 7: Odpisové sazby vybraných aktiv v Německu	59
Tabulka 8: Oceňování zásob při výdeji do spotřeby	63
Tabulka 9: Používané metody odpisování u vybraných aktiv	64
Tabulka 10: Sazby rovnoměrného způsobu odpisování vybraných aktiv	65
Tabulka 11: Možnost přenosu daňových ztrát.....	71

Seznam použitých zkratek

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCTB	Společný základ daně z příjmů právnických osob
CCCTB	Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob
CFC	Pravidla pro řízené zahraniční společnosti
CZK	Česká koruna
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EHS	Evropské hospodářské společenství
EK	Evropská komise
ES	Evropská společenství
EP	Evropský parlament
EU	Evropská unie
EUR	Euro
EURIBOR	Evropská mezibankovní nabídková sazba
FIF	Foreign Investment Fund
FIFO	First In First Out
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
LIFO	Last In First Out
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
SE	Evropská společnost
SFEU	Smlouvy o fungování Evropské unie
ZD	základ daně
ZoDP	Zákon o dani z příjmů

Úvod

Diskuze o harmonizaci korporátních daní probíhají v Evropské unii již řadu let. V současné době se společnosti působící ve více členských zemích setkávají v rámci Unie s 28 různými ustanoveními korporátní daně. To je jedním z důvodů, proč je otázka harmonizace korporátních daní stále častěji předmětem jednání zainteresovaných stran. Tato snaha však nebyla doposud příliš úspěšná. Za příčinu lze považovat zásadu konsensu, podle které musí členské státy přijímat společná rozhodnutí jednomyslně, což v praxi ztěžuje harmonizační proces. Ačkoli bylo předloženo množství návrhů, vývoj harmonizace korporátních daní se výrazně neposunul.

Nejnovější harmonizační projekt v oblasti korporátních daní, na který Evropská unie zaměřila své úsilí, představuje systém jednotného konsolidovaného základu daně korporací. Pracovní skupina složená z řad odborníků Evropské komise a členských států předložila v roce 2011 Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, jehož záměrem je zavedení jednotných pravidel zdanění příjmů korporací v rámci systému společného konsolidovaného korporátního daňového základu.

Cílem této diplomové práce je zkoumat možnosti tvorby společného konsolidovaného základu daně z příjmů společností. Předmětem výzkumu jsou přístupy vybraných členských států k tvorbě korporátních daňových základů, které jsou porovnávány s navrhovaným systémem společného konsolidovaného korporátního základu daně. Účelem této komparace je určit rozdíly mezi národní legislativou daně z příjmů právnických osob a navrhovanou Směrnicí a zjistit, jak významně by se přijetí konceptu společného konsolidovaného korporátního základu daně promítlo do současného výpočtu daňové povinnosti korporací dle národní legislativy jednotlivých členských států.

První kapitola pojednává o vývoji harmonizace v oblasti korporátního zdanění v Evropské unii. Tato část práce analyzuje především směrnice, jejichž přijetí vedlo k omezení mezinárodních daňových úniků a rovněž přispělo k snazšímu přechodu na jednotný vnitřní trh. V kapitole jsou dále představeny harmonizační modely Evropské komise, které udávají případný možný směr průběhu harmonizačního procesu korporátních daní v Evropské unii.

Jeden z těchto modelů harmonizace, jednotný konsolidovaný základ daně, je předmětem druhé kapitoly práce. Ambiciózním projektem jednotného daňového základu společností se Evropská komise zabývá již řadu let a výsledná snaha vyústila ve zveřejnění Návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Kapitola se věnuje výkladu některých částí Návrhu. Analyzována je problematika výpočtu daňového základu a jeho konsolidace, způsoby ocenění zásob a nedokončené výroby či tvorby rezerv. Dále je zkoumáno vymezení dlouhodobých aktiv a jejich odpisová politika, definovány jsou také možné postupy, jak naložit se ztrátami. V této části práce je řešena i procesní právní úprava pro daňového poplatníka a správce daně.

Třetí kapitola analyzuje úpravu daňového základu korporací v České republice, Irsku a Německu. Uvedené daňové systémy byly zvoleny, jelikož jsou představiteli zemí, které se k systému jednotného konsolidovaného základu daně staví spíše negativně až odmítavě, či v případě Německa s drobnými připomínkami. Kapitola nezohledňuje všechny položky základu daně ve sledovaných státech, ale zaměřuje se na problematiku rozdílných způsobů oceňování zásob při výdeji do spotřeby, metody odpisování dlouhodobého majetku a daňovou uznatelnost vzniklých ztrát.

V poslední kapitole je pomocí komparační analýzy zkoumáno, do jaké míry je legislativní úprava těchto položek v národním měřítku ve shodě s navrhovanou Směrnicí, případně jak výrazně se od sebe dané oblasti liší. Tato část práce obsahuje také dvě modelové situace, které zkoumají, zda by implementace navrhovaného systému znamenala razantní změny pro daňové povinnosti společností v České republice, Irsku a Německu. Pro komparaci bylo využito tabulek a grafů, v nichž byla porovnávána sekundární data získaná z předešlých kapitol.

Daňová harmonizace je náročným a dlouhodobým procesem, pro jehož dosažení je nutná spolupráce členských států Unie. Avšak ne každá země se k této otázce staví stejným způsobem. Lze tudíž předpokládat, že problematika harmonizace korporátních daní bude na půdě Evropské unie předmětem diskuzí i v budoucnu.

1 Harmonizační vývoj korporátních daní

V prvopočátcích harmonizačních procesů se odborníci domnívali, že přibližování daňových systémů u přímých daní bude podstatně snazší než v oblasti daní nepřímých. Tato představa však nebyla zcela úspěšná.

V roce 1962 byl řešen vliv korporátních daní na konkurenceschopnost společností v rámci Evropských společenství (dále „ES“). Další (nicméně neúspěšná) snaha o harmonizaci daně ze zisků společností pak následovala až během 70. let minulého století, kdy byly zakládány pracovní skupiny podporující zavedení společné sazby daně v rozmezí 45–55 %. Neúspěchu se dočkaly i výbory prosazující harmonizační pravidla pro uplatňování ztrát (1984–1985) a daňových základů (1980). Navzdory výše zmíněným harmonizačním nezdarům vyústily snahy v tomto období ve Směrnici o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní.

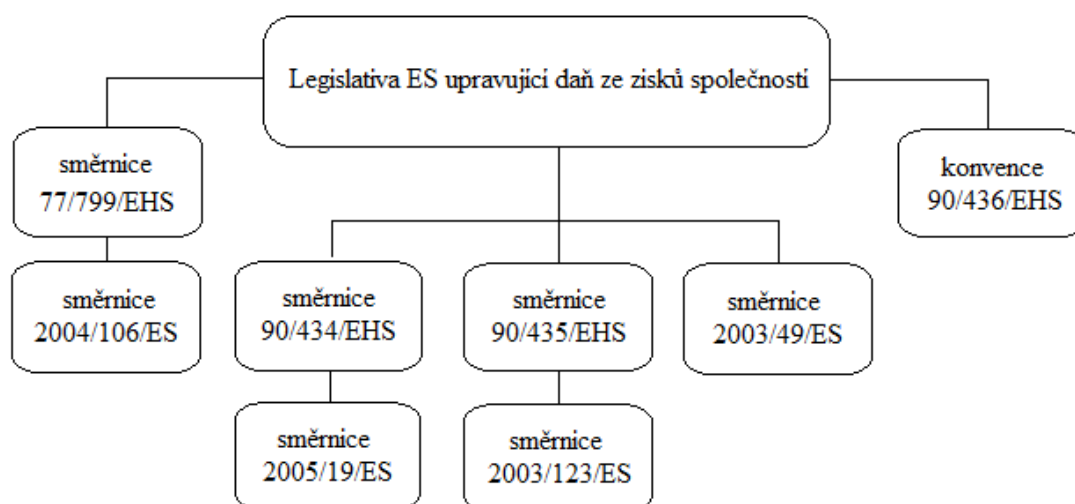
Počátkem 90. let vyvíjela Evropská unie (dále také „EU“ nebo „Unie“) značné úsilí na daňovou harmonizaci. V roce 1990 byla přijata Arbitrážní konvence, která se zabývala otázkou dvojího zdanění při odlišné interpretaci transferových cen. V tomtéž roce byl také sestaven pracovní výbor v čele s Onnem Rudingem, bývalým nizozemským ministrem financí, který měl zjistit, zda rozdílné zdaňování korporací v jednotlivých členských státech může vést k distorzím na společném trhu a jakým způsobem případné bariéry odstranit. O dva roky později byly zveřejněny výsledky potvrzující existenci překážek volného pohybu kapitálu a zahraničních investic v podobě Rudingovy zprávy. Na základě provedené analýzy přišla Evropská komise (dále také „Komise“ nebo „EK“) s návrhem směrnice o minimální sazbě firemní daně ve výši 30 % pro zadržený i rozdělený zisk ve formě dividend. Důsledkem zjištěných skutečností byla i snaha o zavedení maximální sazby korporátní daně o velikosti 40 % (Láchová, 2007). Uvedené návrhy však byly nakonec staženy.

Rok 1993, kromě zavedení jednotného označení daňových subjektů v podobě daňového identifikačního čísla, s sebou přinesl i přijetí pravidel pro řízené zahraniční společnosti – tzv. CFC pravidlo („*Controlled Foreign Corporation regime*“), podle kterého mohou být

příjmy zahraničních dceřiných společností zřízených v zemích s nízkým daňovým zatížením zdaňovány v místě sídla vlastníka (Láchová, 2007), a pravidlo FIF („*Foreign Investment Fund*“) upravující okolnosti, při kterých rezidentům plynou portfoliové úroky ze zahraničních investičních fondů (Šíroký, 2009).

1.1 Směrnice ES v oblasti korporátního zdanění

Harmonizačního procesu je v oblasti přímých daní dosahováno prostřednictvím nástrojů sekundárního práva, především skrze směrnice. Ty však musí být přijaty jednomyslně všemi členskými státy EU a následně správně implementovány do národních legislativ během implementační lhůty. Následující obrázek 1 znázorňuje hlavní směrnice, které upravují korporátní zdaňování v ES.



Obrázek 1: Zásadní předpisy v oblasti korporátního zdaňování (upraveno dle Šíroký, 2009)

Ve snaze omezit mezinárodní daňové podvody a úniky ve stále rozšiřujícím se Společenství byla v roce 1977 přijata Směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (viz obr. 1). Směrnice zavazuje daňové správy členských zemí k výměně jakýchkoliv informací, které se svou povahou jeví jako významné pro vyměření daňové povinnosti (EUROPA, 2007). Tato direktiva přestala vyhovovat současným globalizačním požadavkům vnitřního trhu a ani její novelizace nepostačovala k řádné a efektivní daňové spolupráci mezi členskými státy. Z těchto důvodů byl předpis z roku 1977 nahrazen Směrnicí 2011/16/EU o správním

spolupráci v oblasti daní. Nová Směrnice staví na výsledcích té původní, nicméně obsahuje jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi státy Unie. Mimo jiné také umožňuje zahrnout do působnosti všechny právnické a fyzické osoby v EU a zohledňuje tak neustále rostoucí rozmanitost právních uspořádání v jednotlivých členských státech (European Commission, 2014, a).

V 90. letech byla představena Směrnice 90/434/EHS o fúzích („*The Merger Directive*“), která umožňuje odložení daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení, převodu aktiv a výměny akcií mezi společnostmi ze dvou nebo více členských států. Jejím hlavním záměrem je zamezení zdanění zisků, které představují rozdíl mezi skutečnou hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich daňovou hodnotou vznikající při fúzi, rozdělení nebo částečné fúzi (Kozelský a Jedlička, 2013). Směrnice byla novelizována Směrnicí 2005/19/ES. Novela tak rozšířila dosavadní účinnost Směrnice o fúzích na nové právní formy společností, jmenovitě evropskou společnost a evropskou družstevní společnost. Zmíněným společností Směrnice zaručila, že jejich reorganizace a přemístění statutárních sídel z jednoho členského státu do jiného s sebou neponese žádné daňové překážky. Přeměna pobočky na dceřinou společnost byla rovněž osvobozena od daňových znevýhodnění. Mimo jiné byl zaveden nový pojem tzv. „*split-off*“ (částečné rozdělení), kdy společnost převede jednu nebo více poboček do fungující, případně nově zřízené sesterské společnosti (Široký, 2009).

Ve spojitosti s přechodem na jednotný trh byla přijata další důležitá směrnice – Směrnice 90/435/EHS. V platnost vstoupila spolu se Směrnicí o fúzích až počátkem roku 1993. Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („*The Parent-Subsidiary Directive*“) upravuje strukturu zdanění skupin společností působící na národní půdě a společností operujících v rámci celé EU. Směrnice zaručuje, že zisky dceřiné společnosti se sídlem v jedné členské zemi budou osvobozeny od daně v jiném členském státě, kde je mateřská společnost daňovým rezidentem. V případě, že jsou tyto zisky zdaňovány, je mateřským společností umožněno ponížít svůj daňový základ o daň ze zisku, která již byla dceřinou společností zaplacená v jiném unijním státě. Rovněž je osvobozen zisk dceřiné společnosti od zdanění srážkovou daní, jestliže mateřská společnost disponuje požadovaným procentuálním podílem základního kapitálu dceřiné

společnosti. Direktiva dokonce ponechává členským státům možnost si v národní legislativě vymezit, že náklady, jež souvisejí s podílovým vlastnictvím na dceřiné společnosti, a ztráty plynoucí z rozdělování zisků nebudou odčitatelné od zdanitelných příjmů mateřské společnosti (Ashta, 2006).

Směrnice 2003/123/ES pak poupravuje a rozšiřuje působnost Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností. Přidaná direktiva obsahuje aktualizovaný soupis společností, které spadají do působnosti Směrnice. Nový seznam tak zahrnuje i evropskou společnost a evropskou družstevní společnost. Dále upravuje rozdělování zisků společností stálým provozovnám nacházející se v jiné členské zemi než mateřská či dceřiná společnost a rozdělování zisků obdržených stálou provozovnou, která se nachází v jiném členském státě než mateřská společnost. Směrnice mimo jiné slouží i k identifikaci společnosti jako mateřské. Toto označení smí nést pouze ta společnost, která splňuje předpoklady Směrnice a která drží určitý podíl na základním kapitálu. Novela krom toho ponížila potřebnou procentuální účast na základním jmění. V roce 2005 klesl požadovaný minimální podíl z původně zavedených 25 % na 20 %, od počátku roku 2007 činila minimální účast 15 % a od 1. ledna 2009 pak vstoupil v platnost 10% podíl (European Commission, 2014, b). Dodatek byl mimo jiné reakcí na skutečnost, že stálé provozovny hrají čím dál větší roli v oblasti přeshraničních aktivit firem a jejich zdaňování. Směrnice 2003/123/ES zamezuje dvojímu zdanění dividend v následujících případech:

- mateřská společnost, dceřiná společnost a stálá provozovna se nacházejí v jiných členských státech EU;
- mateřská a dceřiná společnost sídlí ve stejné zemi, provozovna však funguje v odlišném členském státě.

V předchozích případech se na stálé provozovny nahlíží jako na společnosti, které jsou v členských státech rezidenty. Naopak v situaci, kdy dceřiná společnost a stálá provozovna fungují v tomtéž státě, nedochází k přeshraniční výplatě dividend a skutečnost se tak bude řídit národní legislativou. Směrnice nebude tudíž aplikována. Grafické znázornění uvedených příkladů se nachází v Příloze A.

Během následujících let byla Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států několikrát aktualizována, např. v roce 2006 po vstupu Bulharska a Rumunska do EU. V listopadu 2011 byla Radou ministrů EU přijata Směrnice 2011/96/EC, která nahrazuje jak původní Směrnici z 90. let, tak i její novely (TAXci, 2011).

Roku 2003 byl Evropskou radou schválen tzv. daňový balíček, který ve své podstatě vymezuje kritéria, pomocí kterých se zjišťují škodlivé daňové soutěže. Kodex zahrnuje tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací, dále pak ustanovení k docílení vyšší míry aproximace systému zdaňování příjmů z úspor a také dohodu o zrušení daně srážkové z úrokových plateb a licenčních poplatků. Právě třetí část balíčku je tvořena Směrnicí 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, jež představuje unifikovaný systém zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi firmami, které spadají do jedné skupiny. Směrnice přinesla zrušení daně srážkové a daně z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, jestliže se jedná o platby přeshraniční. Společnosti, které jsou v EU rezidenty, poplatníky korporátní daně nebo jsou výslovně uvedeny v dodatku ke Směrnici, se řídí tímto ustanovením.

Dvojímu zdanění, které by mohlo nastat díky odlišné interpretaci principu převodních cen v jednotlivých státech Unie, měla zabránit tzv. Arbitrážní konvence („*Arbitration Convention*“). V členských zemích platí od roku 1995 a každých pět let je platnost této Úmluvy prodlužována (Altman, 2005). V současnosti byla její platnost vztáhnuta i na Rumunsko a Bulharsko, nynější konvence platí do roku 2015.

1.2 Současný stav a možný vývoj harmonizace

Snaha o další posun v harmonizaci korporátních daní vedla k přijetí Nařízení Rady 2157/2001/ES o statutu „*Societas Europaea*“, tzv. evropské společnosti (dále také „SE“). Myšlenka sjednotit či alespoň přiblížit právní úpravu akciových společností v jednotlivých členských státech Unie byla formována řadu let (Szarowska, 2008).

Evropská společnost může být založena 4 způsoby: fúzí, založením holdingu, zřízením v podobě dceřiné společnosti a přeměnou akciové společnosti. Podle komunitárního práva je SE zakládána jako akciová společnost s minimální výší základního kapitálu 120 000 Euro (dále jen „EUR“) (Dědič a Čech, 2004). SE může zakládat celoevropské aktivity, přesouvat sídlo společnosti a provádět reorganizaci na území Unie a Evropského hospodářského prostoru („EHS“) bez nutnosti likvidace společnosti, čehož nelze dosáhnout u subjektů založených podle národního práva. Přesun sídla společnosti do jakékoli členské země dává podnikateli možnost daňové optimalizace. Společnost tak může s ohledem na svůj aktuální podnikatelský záměr zareagovat přesunem sídla do jiného členského státu EU, kde jsou pro ni v daném případě příznivější daňové podmínky (Szarowska, 2008).

Nařízení Rady neřeší způsob zdaňování SE, což je důvodem, proč tato forma podnikání podléhá národním daňovým režimům jednotlivých členských států. Nedostatečná harmonizace v otázce zdanění zisků SE byla několikrát Komisí velmi kritizována. Nejednotnost systémů zdanění brání vývoji jednotného evropského trhu, snižuje efektivnost podnikání a tím i omezuje výhody spojené se zakládáním SE (Lenoir, 2008). Předpokládá se, že by o SE byl větší zájem, pokud by tato forma podnikání nabízela sjednocený systém zdanění. Z tohoto důvodu se začalo diskutovat o tom, jak by takový režim mohl na evropské úrovni vypadat (Kirshner, 2009).

Ještě před nastavením Nařízení o statutu SE bylo Radou v roce 1999 rozhodnuto o provedení analytické studie. Ta se zaměřila zejména na rozdíly v efektivních sazbách korporátních daní a měla rovněž zhodnotit, jaký účinek mají odlišné metody konstrukce základu daně na tyto sazby (Nerudová, 2011, a). Evropská komise ve snaze zabránit vlivu daňových sazeb na rozhodování o umístění investic představila roku 2001 čtyři možné harmonizační modely. Ty umožní nadnárodním společnostem uplatnit jediný systém stanovení daňového základu beroucí v potaz příjmy vzniklé na území EU:

- zdanění dle státu řídící společnosti;
- povinně harmonizovaný základ daně;
- evropská korporátní daň;
- jednotný konsolidovaný základ daně.

Návrh zdanění dle státu řídící společnosti („*Home State Taxation*“) nabízí řešení, které je založeno na již existujících korporátních daňových systémech a které minimalizuje nutnost dohody o společných mírách a technických změnách. Varianta zdanění v domácí zemi spatřuje jednoduchost v tom, že by společnosti s celoevropskými aktivitami zdaňovaly své zisky, a tedy se při výpočtu konsolidovaného daňového základu řídily podle pravidel země, ve které se nachází vrcholový management společnosti. Tento způsob zdaňování by byl podmíněn dohodou uzavřenou mezi participujícími členskými státy o vzájemném přijetí pravidel pro výpočet zdanitelného zisku domácích skupin společností (Lodin a Gammie, 2001). Daňový základ by byl podle příslušného kritéria dále rozdělen na dceřiné společnosti a stálé provozovny z jiných členských zemí, kde by byl podřízen dané národní sazbě daně (Široký, 2009). Společnosti by si však samy udávaly, zda budou zdaňovat své aktivity v každé zemi jinak, či zda jen v zemi zřízení.

Varianta povinného harmonizovaného základu daně („*Compulsory Harmonized Corporate Tax Base*“) představuje zavedení jednotného základu daně povinně pro všechny společnosti v EU. V tomto případě by byla odstraněna jakákoli daňová soutěž mezi jednotlivými členskými zeměmi (Lang, 2013) a povinný harmonizovaný základ daně tak znázorňuje situaci, kdy by došlo k úplné daňové harmonizaci. Tento systém zdanění by se mimo jiné týkal jak společností působících v nadnárodním měřítku, tak společností, které by působily v jediném členském státě.

Evropská korporátní daň („*European Union Company Tax*“) představuje velmi ambiciózní projekt Komise v oblasti harmonizace korporátního zdanění, který vidí východisko v systému, v němž by byl zaveden jednotný konsolidovaný daňový základ a kdy by tato daň měla v celé Unii jednotnou sazbu. Sazba jednotné korporátní daně by vycházela z průměru všech členů EU¹ a byla by stanovena na úrovni 25 % (Vesecký, 2013). Tento model by se z důvodu náročnosti týkal pouze velkých nadnárodních firem (Lang et al., 2013).

¹ Průměrná sazba korporátní daně v rámci Evropské unie v lednu 2014 podle KPMG (2015) činila 21,34 %.

Posledním navrženým modelem harmonizace korporátního zdaňování je jednotný konsolidovaný firemní základ daně („*Common Consolidated Corporate Tax Base*“, dále také „CCCTB“), ve kterém by se nadnárodní společnosti řídily jednotnými pravidly pro sestavení jejich základu daně. Daňový základ by se poté rozvrhl podle stanovených kritérií mezi členské státy, kde společnosti působí, a nakonec by příslušná částka byla zdaněna národní sazbou korporátní daně. Tento způsob zdaňování by stejně jako v případě zdanění dle státu řídící společnosti fungoval na principu dobrovolnosti.

Systémy povinně harmonizovaného daňového základu a evropské korporátní daně si příliš přízně mezi členskými státy nezískaly. Model povinného harmonizovaného základu daně by pro Unii znamenal úplnou daňovou harmonizaci, tedy konec daňové soutěže, čemuž se většina členských zemí brání. Koncept jednotné korporátní daně není rovněž vnímán jako pravděpodobný (Široký, 2009). Tento systém by vedl k úplnému vyloučení státní svrchovanosti v otázce přímého zdaňování, což členské země odmítají. Není tudíž překvapující, že se EK již nepokoušela tento koncept dále rozvíjet.

Naopak první a poslední uvedený daňový model byly v následujících letech hlouběji zpracovány. Varianta zdanění v domovském státě byla však postupně některými členskými státy napadána. Důvodem byla skutečnost, že navrhovaný systém neřešil difference v jednotlivých daňových režimech, *de facto* nezahrnoval žádnou formu daňové harmonizace, a tudíž bylo od dalšího zpracování návrhu prozatím upuštěno (Szarowska, 2008). Většina členských států se shodla na tom, že jednotný konsolidovaný základ daně by mohl být tou nejvhodnější variantou (Bettendorf et al., 2009) v otázkách harmonizace korporátních daní. Projekt CCCTB, resp. jeho implementace se stala dlouhodobým cílem Komise a byla mu věnována intenzivní pozornost. Přípravné práce na projektu CCCTB byly oficiálně zahájeny v roce 2001 (COM 2011).

V průběhu posledních několika málo let je problematika potřeby daňové harmonizace stále častěji předmětem diskuzí v EU. K urychlení procesu harmonizace systémů korporátních daní mezi členy EU vyzývá především Francie a Německo. Právě tyto země představily Evropské radě začátkem roku 2011 tzv. pakt pro konkurenceschopnost, k jehož hlavním cílům patří postupná harmonizace korporátních daní. Reakce evropských států

na představený plán byly nicméně spíše chladné, pouze Španělsko vyjádřilo svou podporu k návrhu (Euroskop, 2011).

1.2.1 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Zveřejnění výsledků analytické studie o korporátním zdaňování v roce 2001 vyvolalo širokou debatu v odborných kruzích. Po řadě konzultací nakonec EK v listopadu 2004 sestavila pracovní skupinu sestavenou z odborníků z daňových správ členských zemí EU a samotné Komise (Saavedra a Pastoriza, 2011). Jejím úkolem bylo především realizovat následující:

- definovat podnikatelské subjekty, pro něž bude společný konsolidovaný základ daně určen;
- stanovit, zda budou mít společnosti volbu s jeho zavedením;
- zabývat se základní strukturou společného konsolidovaného daňového základu;
- určit primární daňové principy;
- vytyčit tzv. alokační mechanismus, jenž bude využíván k rozvrhování jednotného konsolidovaného základu daně mezi jednotlivé členské země;
- co dělat v případě, kdy korporace působí v neelejské zemi EU (Szarowska, 2008).

Pracovní skupině pro CCCTB („*Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*“) vypomáhalo v jejím úkolu šest podskupin, které byly založeny za účelem posuzování specifických oblastí a podávání zpráv hlavní skupině. Příležitost pronést své připomínky k dané problematice měli i experti a zástupci zainteresovaných stran nejen z podnikové, ale i profesní a akademické sféry.

Celkem po třinácti plenárních zasedáních uskutečněných do dubna 2008 byl návrh základních principů CCCTB již téměř zpracovaný a připraven k předložení k prodiskutování odbornou veřejností. Diskuze však odhalila nedostatky a materiál musel být vrácen k předělání. V říjnu 2010 pracovní skupina pro CCCTB některé připomínky přehodnotila a více rozpracovala (COM 2011), což vyústilo ke zveřejnění Návrhu směrnice o CCCTB v březnu roku 2011.

Účelem Návrhu je zejména předejít právní nejistoty a ponížení nákladů a administrativní zátěže. CCCTB evropským společnostem nabízí výhodu v podobě jednoho kontaktního místa pro podání daňového přiznání a možnost konsolidovat všechny zisky a ztráty vzniklé v rámci Unie. Členskými státy však zůstane právo zvolit si vlastní sazbu korporátní daně.

Návrh směrnice se od okamžiku jeho zveřejnění setkal s odporem několika členských států. Svůj souhlas s přijetím navrhovaného systému CCCTB zatím vyslovily pouze Francie, Španělsko a s drobnými připomínkami i Německo. Nicméně postoj většiny členských států, jako je například Česká republika, Irsko či Velká Británie, je vůči předloženému systému spíše odmítavý. Důvodem je zejména obava, že po implementaci jednotného konsolidovaného daňového základu by časem následovala snaha sjednotit i sazby korporátní daně. Další příčinou negativních stanovisek je případné snížení daňových výnosů či strach ze ztráty výhod plynoucích především pro nové členy EU ze zostřené daňové konkurence, která je vyvolaná klesajícími sazbami korporátní daně s cílem přilákat zahraniční investory (Blechová, 2013). Svůj nesouhlas s podobou předpisu projevíly země jak prostřednictvím formální námitkové procedury, tzv. žlutou kartou, tak neformálně, skrze sdělení vlád. Přesto EK nebyla povinna přijetí návrhu znovu uvážit, důvodem byl nedostatečný počet předložených žlutých karet.

Jak již bylo zmíněno výše, pro akceptování směrnice je třeba jednomyslného konsensu všech členských států. Existuje zde však další způsob docílení jejího schválení. Tato varianta tzv. rozšířená kooperace představuje situaci, při níž by Směrnice o CCCTB byla přijata vzájemně mezi alespoň 9 členskými zeměmi Unie. Další alternativou je kompromis obsahující pouze část navrhovaného systému. Nejpravděpodobněji by se jednalo o společný základ daně, tzn. bez konsolidace.

Návrh směrnice je aktuálně postoupen Radě k rozhodnutí. Jakmile bude direktiva formálně odsouhlasena, bude ji třeba implementovat do národních daňových systémů jednotlivých členských států EU. Komise předpokládá, že implementační proces bude dokončen tak, aby CCCTB mohl nabýt účinnosti v roce 2015 nebo 2016 (Rautenstrauch, 2012).

S navrhovaným systémem CCCTB souvisí poslední dobou velmi diskutované téma daňových úniků. K těm, podle představitelů EK, dochází právě kvůli nedostatečné harmonizaci daňových systémů v oblasti korporátních daní. Zejména Francie a Německo proto vyzývají k větší transparentnosti národních daňových pravidel a především k harmonizaci základu daně. Jak uvádí Treidler (2014), jistý podíl na nátlaku ohledně přijetí konceptu CCCTB nese také iniciativa OECD zvaná BEPS („*Base Erosion and Profit Shifting*“), jejímž cílem je úprava pravidel mezinárodního zdanění, převodních cen a výměny informací, aby lépe vyhovovala současnému podnikání v mezinárodním prostředí. Navrhovaný systém společného konsolidovaného daňového základu tak zůstává klíčovým nástrojem Komise, který by dopomohl k zamezení daňových úniků v rámci EU, a to prostřednictvím pravidel proti erozi daňového základu v rámci členů skupiny a opatřeními pro transakce mezi konsolidovanými a nekonsolidovanými členy skupiny (Sobotková, 2013).

Režimy CCCTB

Mimo vlastního textu návrhu Směrnice byla vypracována podrobná zpráva posuzující hospodářské, sociální a environmentální dopady. Zpráva kromě přehledu procesu konzultací a popisu současných problémů zahrnuje stanovení cílů a možnosti politiky. Část zprávy je pak věnována právě možnostem politiky CCTB (společného základu daně bez konsolidace) a CCCTB (společného konsolidovaného základu daně) v povinné i volitelné variantě (COM 2011).

V případě povinného společného základu daně z příjmů právnických osob (povinný CCTB) by veškeré společnosti působící na území EU a stále provozovny nacházející se v Unii byly povinny vypočítat svůj daňový základ podle jednotných společných pravidel pro celou Unii. Nový systém by vystřídala současná vnitrostátní pravidla korporátní daně. Rozdělení zisku a ztráty u transakcí uvnitř skupiny by kvůli chybějící konsolidaci i nadále probíhalo na základě tzv. „odděleného účetnictví“².

² Ceny transakcí jsou určeny podle zásady tržního odstupu.

Volitelný společný základ daně z příjmů právnických osob (volitelný CCTB) pak představuje situaci, kdy společnosti s daňovým rezidentstvím v EU a stále provozovny nacházející se v Unii by se namísto národních pravidel některého členského státu mohly při výpočtu svého daňového základu řídit podle jednotného souboru pravidel. „Oddělené účetnictví“ by u transakcí vevnitř skupiny bylo ponecháno, jelikož by systém neobsahoval konsolidaci zdanitelných výsledků hospodaření.

Povinný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (povinný CCCTB) znázorňuje stav, při němž by daňoví rezidenti byli vázáni pravidly CCCTB, jestliže by splňovali podmínky způsobilosti pro vytvoření skupiny. Stejná pravidla by se také týkala stálých provozoven na území Unie, které nejsou vlastněny společnostmi s daňovou povinností v EU.

Varianta volitelného společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (volitelný CCCTB) by způsobilým společností umožnila řídit se podle společných pravidel zavádějící konsolidovaný základ daně pro celou Unii, který by se tak stal alternativním řešením ke stávajícím 28 vnitrostátním systémům daně z příjmů právnických osob a nahradil by i mechanismus „odděleného účetnictví“ při dělení příjmů mezi přidruženými podniky. Konsolidovaný základ daně by vznikl sloučením zdanitelných výsledků hospodaření každé společnosti s daňovou povinností v EU anebo stále provozovny nacházející se v EU, resp. každého člena skupiny. Příslušný daňový základ by se pak přerozdělil podle předem stanoveného vzorce. Společnosti působící v Unii nebo stále provozovny nacházející se v EU vlastněné společnostmi, které nejsou rezidenty Unie, by mohly využívat CCCTB v případě, že splňují podmínky na způsobilost pro vytvoření skupiny a všichni způsobilí členové dané skupiny se budou řídit společnými pravidly, to znamená, že zde platí zásada „všichni, nebo nikdo“ (COM 2011).

Oba systémy CCCTB (volitelný i povinný) představují způsob zvýšení prosperity hrubého domácího produktu. Jako výhodnější varianta se však podle provedené studie ukazuje CCCTB ve volitelném režimu. Výsledky naznačují, že by společnosti překonáním daňových bariér mohly přijímat racionálnější ekonomická rozhodnutí, což by se v důsledku promítlo na celkové efektivitě hospodářství (COM 2011). Z analýzy dále vyplývá, že

dojde-li k přijetí Návrhu směrnice o CCCTB, mohlo by to v průměru a v případě většiny společností působících v EU vést k širšímu daňovému základu v porovnání se soudobým stavem. Poněvadž by měla být poskytnuta možnost přeshraniční kompenzace hospodářských ztrát, konsolidace by v rámci CCCTB znamenala snížení společného základu daně.

Společná pravidla by u všech uvedených scénářů politik byla zavedena pouze pro samotný výpočet základu daně a jeho rozdělení mezi státy. Členské země by si zachovaly svou daňovou svrchovanost v otázkách rozhodování o výši daňové sazby či případných úprav ohledně kombinace různých daňových nástrojů. Proto lze v konečném důsledku stanovit, že dopad na příjmy členských zemí závisí na vnitrostátních politických rozhodnutích, a tudíž není možné spolehlivě předpovědět dopady na každý z členských států EU.

2 Návrh směrnice o CCCTB

Značné úsilí o vytvoření harmonizovaného základu daně z příjmů právnických osob bylo vyvíjeno po řadu let. Výsledky pracovní skupiny zabývající se touto otázkou byly zveřejněny Evropskou komisí 16. března 2011 v podobě Návrhu směrnice o CCCTB (dále také „Směrnice“).

Směrnice zahrnuje celkově 136 článků, které jsou zařazeny do 18 kapitol. Obsahově ji lze rozdělit do následujících 3 okruhů:

- pravidla stanovující způsob výpočtu základu daně,
- způsob konsolidace daňového základu,
- předpisy pro správu a řízení.

Dokument také obsahuje Legislativní finanční výkaz a tři přílohy. Příloha I definuje společnosti, jež budou Směrnicí ovlivněny. Názvy korporátních daní v jednotlivých jazycích členských států EU jsou vypsány v příloze II. Poslední příloha zahrnuje seznam neodečitatelných daní (KPMG's EU Tax Centre, 2011).

2.1 Principy CCCTB

CCCTB by měl umožnit všem společnostem i skupinám společností působících ve více členských zemích Unie podat jediné konsolidované daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob u jednoho správce daně. Jinak řečeno, společnosti by vyřizovaly své daňové záležitosti podle jednotných pravidel pro výpočet základu daně a pracovaly by jen s jedinou daňovou správou (Sobotková, 2011). Stejná pravidla výpočtu platí i pro pobočky společností ze třetích zemí provozujících činnost na území Unie. Na základě podaného konsolidovaného daňového přiznání by se poté daňový základ společnosti nebo skupiny společností rozdělil mezi členské státy, ve kterých společnost vyvíjela činnost, podle speciálního vzorce, jenž je uveden ve Směrnici. Návrh zároveň členským státům poskytuje možnost zdanit přerozdělený podíl základu národní sazbou korporátní daně.

Jakmile se společnost rozhodne uplatnit CCCTB, přestane podléhat národní dani z příjmů právnických osob ve všech záležitostech upravených společnými pravidly. V případě, že společnost nesplňuje dané podmínky nebo navrhovaný systém odmítne, bude se i nadále řídit vnitrostátními předpisy o korporátní dani.

Zavedením systému CCCTB tedy dojde pouze k částečné harmonizaci, poněvadž daňové sazby zůstanou na národních úrovních členských států Unie jako prvek spravedlivé daňové soutěže a fiskální politiky státu a harmonizační úsilí bude zaměřeno na základ daně. Spravedlivá soutěž poskytuje v rámci EU větší transparentnost a dovoluje členským státům vzít v potaz své rozpočtové potřeby i tržní konkurenceschopnost při stanovení svých daňových sazeb. Členské státy si ponechají svá vnitrostátní pravidla finančního účetnictví a systém CCCTB zavede nová, vlastní pravidla pro stanovení daňového základu společností. Příprava ročních a konsolidovaných účetních závěrek nebude navrhovanými pravidly zcela dotčena. Jednotlivé členské státy použijí na svůj podíl daňového základu daňových poplatníků svou vlastní sazbu.

Systém společného konsolidovaného daňového základu bude fungovat na principu dobrovolnosti. Bude záviset zcela na společnosti, zda se pro zavedení CCCTB rozhodne. Navíc ne každý podnik vykonává přeshraniční aktivitu a ani neplánuje svou obchodní činnost rozšířit mimo území své země. Z tohoto důvodu by bylo neúčelné, aby společnosti bez působnosti v zahraničním obchodě hradily náklady spojené s přechodem na nový daňový systém. CCCTB bude přístupný pro společnosti všech velikostí. Nadnárodní podniky budou osvobozeny od určitých daňových překážek na jednotném trhu a malé a střední podniky se zájmem expandovat své činnosti do zahraničí dosáhnou nižších nákladů na dodržení předpisů. Pokud se společnost rozhodne zavést tento systém, bude se v otázkách zdaňování příjmů právnických osob řídit pravidly Směrnice. Národním daňovým předpisům by nadále podléhaly ty společnosti, které by nevyhovovaly podmínkám pro zavedení CCCTB či se pro něj nerozhodly.

Okamžitá konsolidace zisků a ztrát pro stanovení daňových základů v rámci celé Unie by vedla ke snížení nadměrného zdanění v situacích s mezinárodním prvkem, a tak i ke zlepšení daňové neutrality mezi domácími a přeshraničními aktivitami v zájmu lepšího

využití možností vnitřního trhu. Provedené výpočty u vzorku nadnárodních společností ukazují, že cca 50 % nefinančních a 17 % finančních nadnárodních skupin by prosperovalo z okamžité přeshraniční kompenzace ztrát.

V CCCTB vidí Evropská komise řešení problému fiskálních ustanovení, která jsou příčinou omezujícího růstu trhu. Vzájemné působení národních daňových systémů jednotlivých členských států častokrát vyústí v nadměrné zdanění či dvojí zdanění. Kromě toho jsou chybějící společné daňové předpisy pro právnické osoby také důvodem, proč společnosti zápolí s administrativní zátěží a nemalými náklady na dodržování daňových předpisů (COM 2011). Patrný pokles administrativních a vyvolaných nákladů zdanění může nastat jen v případě realizace konvergence účetnictví a daní, tzn. za předpokladu velmi těsné vazby mezi účetními a daňovými pravidly.

V současnosti na území EU koexistuje 28 různých systémů korporátního zdaňování. Tato skutečnost je příčinou zvýšeného výskytu vyvolaných nákladů zdanění, které mohou dokonce v některých případech odrazovat subjekty od vstupu na jednotný trh.

Navrhovaný systém společného konsolidovaného základu daně korporací měl původně vycházet z Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, které v současnosti představují jediné pojitko mezi daňovými systémy jednotlivých států Unie. Avšak většina členských států se liší svými účetními systémy od principu IAS/IFRS, což je hlavním důvodem, proč standardy není možné využít jako výchozí základny pro konstrukci pravidel CCCTB. Dodržování těchto standardů je na základě Nařízení Rady č. 1606/2002 zatím povinné pouze pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry v EU, které jsou tak zavázány k sestavování konsolidované účetní závěrky dle IFRS od 1. ledna 2005 (Freedmanová a Macdonald, 2012).

Návrh Směrnice také vymezuje definici daňového základu, jelikož existence tolika odlišných systémů národního účetnictví znemožňuje vytvořit jednotná transformační pravidla. Každý členský stát si sestaví vlastní pravidla pro transformaci, podle nichž bude účetní výsledek hospodaření vyhotovený v souladu s národními účetními pravidly převeden na CCCTB (KPMG's EU Tax Centre, 2011).

Implementace společného konsolidovaného daňového základu slibuje nejrůznější přínosy nejen pro samotné společnosti, ale i pro celkové hospodářství. Je však nutné podotknout, že s přijetím této politiky se pojí i jistá rizika. Argumenty pro a proti zavedení systému CCCTB jsou vypsané v tabulce 1.

Tabulka 1: Výhody a nevýhody zavedení systému CCCTB

Výhody	Nevýhody
zjednodušení daňové administrativy a snížení nákladů společností	administrativní zátěž pro správce daně (národní daňový systém + CCCTB)
větší transparentnost a spravedlivá daňová soutěž	umělé posilování faktorů ve vzorci stanovující ZD
vhodné prostředí pro přeshraniční fúze a akvizice	částečná ztráta fiskální suverenity členských států
daňová neutralita	prostor pro spekulace, daňové arbitráže a daňové úniky
kompenzace ztrát	
eliminace problémů souvisejících s převodními cenami	

Zdroj: vlastní zhotovení podle COM(2011) 121 final

Atraktivnost systému CCCTB spatřuje Komise především ve zjednodušení daňové administrativy. Tento aspekt je však poněkud kontroverzní, důvodem jsou náklady daňové správy. Pokud by totiž byla Směrnice schválena, znamenalo by to zavedení dalšího systému výpočtu základu daně (Kruliš, 2014). Vedle současných 28 systémů výpočtu ZD by existoval paralelně další, dvacátý devátý. Argument týkající se poklesu daňově-administrativních výdajů se proto spíše týká společností zapojených do CCCTB.

Efektivní sazba daně by se měla po zavedení CCCTB stát transparentnější. Očekává se nastolení spravedlivé daňové soutěže (Nerudová, 2011, b), kde by se všechny společnosti uplatňující daný systém řídily stejnými pravidly pro výpočet ZD. CCCTB by také přispěl k překonání bariér přeshraničních fúzí a akvizic v současné podobě nedostatečné koordinace členských států při zdaňování kapitálových zisků.

Daňová neutralita představuje přínos jak pro společnosti aplikující CCCTB, tak pro celkové hospodářství (Kruliš, 2014). Systém by korporacím automaticky dovoľoval

kompensovat ztráty z činnosti v jednom státě ziskem z činnosti v jiném členském státě (Nerudová, 2011, b).

Nový systém sice omezí obvyklé možnosti přelévání zisku skrze převodní ceny, tzv. „*transfer pricing*“, současně však nabízí způsob umělého posilování faktorů ve vzorci rozdělující základ daně tak, aby co největší část ZD byla zdaněna ve státu s nejnižší daňovou sazbou (Kruliš, 2014). Přestože by přijetím Směrnice došlo pouze k harmonizaci základu daně, je třeba zmínit skutečnost, že úrovně daňové zátěže se v mnoha zemích odvíjí spíše od konstrukce daňového základu, a ne od samotné sazby daně. V případě volitelného CCCTB by tak byla ztráta fiskální suverenity pouze částečná (Sobotková, 2011). Rizikem se rovněž jeví skutečnost, že existují-li vedle sebe dva odlišné daňové režimy, jež daňové subjekty mohou využívat, nabízí se zde prostor pro spekulaci, daňové úniky a různé daňové arbitráže.

2.2 Výpočet základu daně

Při výpočtu daňového základu korporací se podle Směrnice budou brát v úvahu pouze realizované zisky a ztráty. Jednotlivě jsou oceňovány transakce a zdanitelné události. Výpočet základu daně se realizuje konzistentním způsobem, pokud není změna odůvodněna výjimečnými okolnostmi. Základ daně se stanoví pro každé zdaňovací období. Toto období má délku dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Potřebné údaje pro výpočet základu budou získávány z účetních výkazů, jež budou sestavovány na základě vnitrostátních pravidel jednotlivých členských států, v některých případech podle mezinárodních účetních standardů. Jelikož však politika CCCTB doposud nezavedla přímé spojení mezi daňovým základem a mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS (KPMG's EU Tax Centre, 2011), je momentálně naprosto nepodstatné, v jaké fázi se harmonizace systému účetnictví a výkaznictví nachází. Návrh Směrnice proto obsahuje vlastní metodiku výpočtu základu daně z příjmů právnických osob (viz Příloha B). Způsob výpočtu daňového základu je uveden v tabulce 2.

Tabulka 2: Výpočet daňového základu

Položky daňového základu
zdanitelné příjmy
– osvobozené příjmy
– odečitatelné výdaje
– další odčitatelné položky
= základ daně

Zdroj: vlastní zpracování dle COM(2011) 121 final

Základ daně se vypočítá jako rozdíl zdanitelných příjmů a osvobozených příjmů, odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek. Daňový základ bude vykazován v eurech. Toto by neplatilo v případě, kdy se daňový poplatník nachází ve státě, který euro dosud nepřijal. Obdobně by tomu bylo u členů skupin. Eventuální přepočet národní měny na euro by byl uskutečněn směnným kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou k poslednímu dni zdaňovacího období (Sobotková, 2011).

Vymezení pojmu příjem je relativně široké. Příjmem zahrnovaným do daňového základu se rozumí vše, co není osvobozeno nebo se od příjmů neodečítá. Do této definice spadají výnosy z prodeje a z jakýchkoli jiných transakcí, které jsou očištěny o daň z přidané hodnoty („DPH“) a ostatní daně a poplatky, jež jsou vybírány jménem státních orgánů. Dále sem patří výnosy ze zcizení aktiv a práv, z úroků, dividend a dalších forem rozdělení zisku. Jedná se také o výnosy z likvidace, licenčních poplatků, dotací a grantů, přijatých darů, odškodnění a dobrovolných plateb. Příjem může být v peněžní i nepeněžní podobě. Vlastní kapitál získaný daňovým poplatníkem a dluhy vrácené daňovému poplatníkovi nejsou považovány za příjmy.

Odečitatelné výdaje jsou definovány jako náklady na prodej a výdaje vynaložené daňovým poplatníkem na dosažení a zajištění příjmů. Mezi odečitatelné výdaje patří také dary dobročinným organizacím usazených v členském státě nebo v třetí zemi, uplatňuje-li tato země dohodu o výměně informací na dožádání srovnatelnou se směrnicí 2011/16/EU. Maximální odečitatelný výdaj na příspěvky a peněžní dary dobročinným organizacím činí 0,5 % příjmů za zdaňovací období. Pokud je společnost registrovaná k dani z přidané hodnoty v některém z členských států EU, je vždy příjem i výdaj posuzován bez této

hodnoty. Do této skupiny výdajů patří i výlohy na výzkum a vývoj a náklady na získání vlastního nebo dluhového kapitálu pro účely podnikání (COM 2011). Další odčitatelné položky od zdanitelných příjmů lze najít ve formě odpisů.

Mezi příjmy, které jsou podle Směrnice osvobozeny od zdanění, patří:

- dotace na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení odpisovaného majetku,
- výnosy ze zcizení majetku odpisovaného v souboru,
- přijaté rozdělené zisky,
- výnosy ze zcizení akcií,
- příjmy stálé provozovny umístěné ve třetí zemi.

Jak je patrné, úroky nebo licenční poplatky nebyly zahrnuty do výpisu osvobozených příjmů. Tyto příjmy se zdaňují a od nich bude možné odečítat uhrazenou srážkovou daň.

Směrnice za neodčitatelné výdaje považuje například následující výdaje:

- rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu,
- 50 % nákladů na reprezentaci,
- převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti,
- korporátní daň,
- úplatky,
- pokuty a penále placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoli právního předpisu,
- náklady vynaložené společností na získání příjmů, které jsou podle Směrnice osvobozeny (částka těchto neodčitatelných nákladů se stanoví ve výši 5 % osvobozených příjmů, na které byly výdaje vynaloženy),
- peněžní dary a příspěvky jiným subjektům než dobročinným organizacím,
- náklady na pořízení dlouhodobého majetku (vyjma nákladů na výzkum a vývoj),
- daně dle přílohy III Směrnice s výjimkou daní spotřebních uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracovaného tabáku (COM 2011).

Při vykazování příjmů a výdajů se bude společnost řídit akruálním principem. Příjmem Směrnice rozumí výnosy a pod odčitatelnými výdaji pak chápe náklady. Tyto transakce se oceňují ve výši úplaty za plnění, například cenou zboží či služby, případně tržní hodnotou, jedná-li se o nepeněžní způsob plnění.

U smluv dlouhodobých by se příjem zdaňoval v příslušném zdaňovacím období v odpovídající výši. Byl by procentuálně určen poměr příjmů ke zdanění v daném období, a to buď podle poměru nákladů v daném roce k odhadovaným celkovým nákladům, či s odkazem na odborné vyhodnocení splnění smlouvy v závěru zdaňovacího období.

Ve Směrnici je také řešen odpočet nedobytných pohledávek. Odpočtu je možné dosáhnout pouze za situace, kdy to stanoví Směrnice. V případě, že by pohledávka, která byla před tím odečtena jako nedobytná, byla skutečně zaplacená, získaná suma příjmů by se zahrnula do základu daně v tom roce, kdy došlo k její úhradě (Sobotková, 2011).

2.2.1 Konsolidovaný daňový základ a jeho rozvržení mezi členské státy

Hlavní daňové překážky, se kterými se společnosti potýkají na území EU, nelze řešit jinou cestou než konsolidací. To je důvodem, proč konsolidace představuje zásadní prvek systému CCCTB. Dále se podílí na odstranění formalit ohledně převodních cen a dvojího zdanění v rámci skupiny. Vzniklé ztráty jsou navíc automaticky započítávány proti ziskům vytvořenými ostatními členy stejné skupiny. Konsolidace vyžaduje existenci pravidel pro rozvržení jejího výsledku mezi členské země, ve kterých mají členové skupiny své sídlo.

Odpověď na otázku, zda je společnost způsobilá ke konsolidaci, určí dvoudílné kritérium. Podle Směrnice o CCCTB lze skupinové zdanění uplatnit pouze u společností, které mají přímo či nepřímo:

- právo vykonávat více než 50 % hlasovacích práv jiné společnosti a
- vlastnický podíl mají vyšší než 75 % kapitálu společnosti nebo podíl na ziscích jiné společnosti z více jak 75 %.

Obě dvě uvedená kritéria by měla být splněna po dobu celého zdaňovacího období, v jiném případě by měla společnost ze skupiny vystoupit. Požadovaná doba členství ve skupině je minimálně 9 měsíců. Jestliže by daný časový požadavek nebyl splněn, bude s daňovým subjektem nakládáno tak, jako kdyby nikdy členem skupiny nebyl.

Členem skupiny se nesmí stát společnost s platební neschopností anebo společnost nacházející se v likvidaci, i kdyby výše zmíněné podmínky konsolidace splňovala. Daňové základy jednotlivých členů skupiny se pak konsolidují, tedy sčítají. Při výpočtu konsolidovaného základu daně se nebude brát ohled na zisky a ztráty z transakcí uskutečněných přímo uvnitř skupiny. Konsolidace základů daně společností skupiny by představovala odstranění části agendy transferových cen v rámci EU, což by ulehčilo administrativnímu zatížení korporace i daňové správy.

Rozvržení společného skupinového daňového základu mezi jednotlivé státy bude postupovat podle pravidel Směrnice. Toto rozdělení bude realizováno prostřednictvím vzorce, přičemž je ponecháno spojení mezi faktory, které v členské zemi tvoří hodnotu, a podílem na CCCTB. Vzorec představený EK je postaven na třech rovnocenných faktorech: na tržbách, práci a aktivech. Bude-li vykazován záporný základ daně, převede se ztráta do dalšího období, bude-li ovšem daňový základ kladný, rozdělí se konsolidovaný základ daně na základě uvedených faktorů. Komponent práce bude záviset na objemu mezd a počtu zaměstnanců. Obě tyto položky budou mít poloviční váhu. Faktor aktiv obsáhne veškerá dlouhodobá hmotná aktiva. Součástí vzorce by neměla být aktiva nehmotná a finanční, důvodem je jejich povaha a případná rizika obcházení systému. Pro zajištění spravedlivé účasti členského státu určení je třeba zohledňovat tržby (COM 2011). Zdanění zisků by mělo být uskutečněno tam, kde jsou tyto zisky vytvářeny.

S vahou jednotlivých faktorů nebyl Evropský parlament (dále také „EP“) nicméně spokojen, což ho vedlo k předložení pozměňovacího návrhu. Navrhovaný vzorec kladl větší váhu na výrobní faktory a oslaboval význam tržeb. Formule navrhovaná EP by posilovala podíl na konsolidovaném základu daně zemím, ve kterých by byla koncentrována produkce dané skupiny, a to na úkor států, kde by skupina realizovala své tržby. Návrh se tak setkal s nesouhlasem Evropské komise (Kruliš, 2014).

Konsolidace je také řešena při vstupu do skupiny a vystoupení ze skupiny, znamená to, že je určeno, jak má být daňově nakládáno s dlouhodobým majetkem, dlouhodobou smlouvou, rezervou a ztrátou, které společnost s sebou přináší do skupiny. Směrnice řeší i proces při vystoupení společnosti ze skupiny či úplném zrušení skupiny. Otázky reorganizace podnikatelské činnosti v rámci skupiny a vztahy skupiny s jinými subjekty jsou rovněž upraveny Směrnicí.

2.3 Zásoby a nedokončená výroba

Celková výše odečitatelných výdajů za zdaňovací období se navýší o hodnotu zásob a nedokončené výroby na začátku zdaňovacího období a poníží se o hodnotu zásob a nedokončené výroby na konci stejného zdaňovacího období. U dlouhodobých smluv týkajících se zásob a nedokončené výroby nebude prováděna žádná úprava (COM 2011).

Ocenění zásob pak popisuje článek 29 Směrnice inspirovaný Mezinárodním účetním standardem IAS 2. V případě většiny položek zásob a nedokončené výroby je pro jejich ocenění použita metoda FIFO, případně metoda váženého aritmetického průměru. Oceňování zásob a nedokončené výroby je realizováno konzistentně³. Ocenění zásob na skladě se stanoví ve výši historických nákladů nebo čisté realizovatelné hodnoty k poslednímu dni zdaňovacího období. Zda bude položka oceněna v pořizovací ceně či čisté realizovatelné hodnotě závisí na částce, přičemž bude vybrána ta nižší. Čistá realizovaná hodnota představuje odhadovanou prodejní cenu poníženou o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nezbytné pro realizaci prodeje. V ceně jsou zahrnuty všechny pořizovací náklady, přímé náklady na přeměnu a jiné přímé náklady, jež vznikly ve spojitosti s jejich zavedením na současné místo a do současného stavu (KPMG's EU Tax Centre, 2011).

³ Cena položek zásob a nedokončené výroby, které se obvykle navzájem nezaměňují, a zboží či služby zhotovené nebo poskytnuté speciálně pro určité projekty, se stanoví individuálně. Tento způsob oceňování je vhodný především pro unikátní předměty, jakými jsou například starožitnosti.

2.4 Rezervy

Směrnice rovněž vymezuje zvláštní pravidla ohledně tvorby rezerv. Tato pravidla byla stejně jako v případě zásob a nedokončené výroby inspirována Mezinárodními účetními standardy, jmenovitě IAS 37 (KPMG's EU Tax Centre, 2011).

Jestliže má daňový poplatník na konci zdaňovacího období právní závazek nebo pravděpodobný budoucí závazek vyplývající z činnosti uskutečněné v tomto nebo minulém zdaňovací období, je každá spolehlivě odhadnutelná suma plynoucí z tohoto závazku odečitatelná, povede-li konečné vyrovnaní této částky ke vzniku odečitatelného výdaje. Pokud se daný závazek týká činnosti nebo transakce, které budou trvat i v následných zdaňovacích obdobích, bude odpočet poměrně rozložen do odhadované doby trvání dané činnosti (transakce), přičemž bude brán ohled na příjmy, které z nich budou plynout.

Spolehlivě odhadnutelná částka představuje očekávaný výdaj nutný pro vyrovnaní současného závazku na konci zdaňovacího období. Stanovení výše rezervy se řídí následujícími pravidly:

- budou brána v potaz veškerá rizika a nejistoty;
- pokud tvorba rezervy trvá 12 měsíců nebo tuto hranici překročí a zároveň není dohodnuta diskontní sazba, bude rezerva diskontována ročním průměrem sazby EURIBOR za kalendářní rok, ve kterém zdaňovací období končí;
- v úvahu se vezmou budoucí události, jestliže lze usuzovat, že skutečně nastanou;
- užitky přímo související s událostí vedoucí k tvorbě rezervy budou zohledněny (COM 2011).

2.5 Dlouhodobá aktiva

K odpisovanému dlouhodobému majetku se vztahují zvláštní pravidla týkající se časového rozvrhu, jež jsou podrobněji rozebrána níže. U ostatních dlouhodobých aktiv, kterých se odpisování netýká, jsou náklady na pořízení, výstavbu a zhodnocení odčitatelné v tom zdaňovacím období, ve kterém byla tato aktiva prodána. Toto platí pouze v případě, že výnosy z prodeje jsou obsaženy v daňovém základu. Podle kterého pravidla se řídit, dojde-

li ke znehodnocení či ztrátě těchto aktiv, není ve Směrnici uvedeno (KPMG's EU Tax Centre, 2011). Naopak značný prostor je věnován již zmíněným dlouhodobým aktivům, zejména pak způsobu a výši jejich odpisování a otázce oceňování.

Dlouhodobá aktiva jsou až na pár výjimek pro daňové účely odpisována. Dlouhodobým aktivem je chápán hmotný a nehmotný majetek využívaný při podnikání s dobou životnosti delší než 12 měsíců. Výjimku tvoří hmotný a nehmotný majetek s cenou pořízení nepřesahující částku 1 000 EUR, takové aktivum nebude odpisováno. Náklady na jeho pořízení budou představovat jednorázově odčitatelný výdaj od daňového základu.

Odpisy jsou pak určeny z hodnoty, která zahrnuje veškeré náklady přímo spojené s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobého aktiva. Od odpisové základny se však odpočte dotace, která bezprostředně souvisí s pořízením a výstavbou aktiva. Ve Směrnici je přesně stanoveno, že daňový poplatník je povinen odpisy uplatnit, není zde vymezen prostor na možnost jakékoli volby.

Odpisy bude moci uplatňovat jen ekonomický vlastník, tj. osoba, které náleží přínosy a rizika s dlouhodobým majetkem spojené, bez zřetele na to, zda je tato osoba právním vlastníkem. To svým způsobem dovoluje odpisovat i takový majetek, u kterého je právní vlastnictví pořizovatele dáno až jeho úplným zaplacením.

Výjimka se vztahuje na majetek pořízený prostřednictvím leasingu. V tomto případě nebude ekonomický vlastník uplatňovat odpisy, ale bude od základu daně odečítat úrokovou složku leasingových plateb, která se naopak u právního vlastníka, tzn. leasingové společnosti, do daňového základu zahrne.

Odpisy je pro potřeby CCCTB možné rozřadit do následných tří skupin:

- jednotlivě odpisovaná aktiva,
- odpisy souboru,
- mimořádné odpisy u neodpisovaného majetku.

Pod jednotlivě odpisovaným aktivem je chápán dlouhodobý majetek s dlouhou dobou životnosti, tedy dobou delší než 15 let. Odpisy u tohoto typu aktiva jsou vždy rovnoměrné. Dobu odpisování u jednotlivých aktiv blíže popisuje následující tabulka 3.

Tabulka 3: Doba odpisování aktiv

Aktivum	Doba odpisování
Budovy	40 let
Použité budovy	40 let; doloží-li poplatník, že odhadovaná zbývajících doba životnosti je kratší než 40 let, odpisuje se po tuto kratší dobu
Dlouhodobá hmotná aktiva	15 let
Nehmotná aktiva	doba, po níž aktivum požívá právní ochrany; 15 let, jestliže nelze tuto dobu určit
Použitá nehmotná aktiva	15 let, není-li možné určit zbývajících doba, po kterou aktivum požívá právní ochrany; pokud lze určit dobu životnosti, odpisuje se po tuto dobu
Soubor aktiv	25% roční sazba

Zdroj: vlastní úprava podle COM(2011) 121 final

Jak znázorňuje tabulka 3, doba životnosti budovy je vyměřena na 40 let, ostatní aktiva s dlouhou dobou životnosti mohou být odepisována po dobu patnácti let. V případě nehmotného majetku je životnost stanovena po dobu právní ochrany, popřípadě 15 let, pokud tuto dobu nelze určit. Jestliže je daňový poplatník schopen doložit, že předpokládaná doba životnosti aktiva bude kratší než 40, resp. 15 let, je možné odpisovat tento majetek i po dobu kratší.

Dlouhodobý majetek s životností kratší než 15 let bude odpisován společně v rámci jednoho souboru aktiv roční sazbou 25 % z odpisové základny, která je stanovena pomocí daňové hodnoty souboru za předešlé zdaňovací období upravené o aktiva zařazená a vyřazená ze souboru v průběhu období. Úpravy se také provedou o náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení aktiv a o výnosy ze zcizení aktiv a veškerá odškodnění obdržaná za ztrátu či zničení aktiva. Je-li odpisová základna záporná, přičte se k ní taková částka, aby byla rovna nule. Tato hodnota se současně připočte k daňovému základu.

V roce pořízení aktiva nebo jeho zařazení do užívání se provede plný odpis za celý rok. Při zcizení aktiva nebude proveden žádný odpis. Daňová hodnota zcizeného aktiva a případných nákladů na zhodnocení vzniklých škod ve vztahu k danému aktivu se srazí z daňového základu za toto období.

Mimořádné odpisy lze použít u neodpisovaného majetku, u kterého daňový poplatník prokáže, že se jeho hodnota na konci zdaňovacího období trvale snížila, resp. zvýšila. Odpis se bude rovnat částce snížení, resp. navýšení hodnoty majetku. Pokud se hodnota aktiva, u něhož byl v předcházejících obdobích proveden mimořádný odpis, posléze zvýší, částka rovnající se tomuto navýšení se přičte k základu daně za období, v němž došlo ke zvýšení. Tímto způsobem připočtená částka nicméně ve svém úhrnu nepřevýší velikost původně provedeného odpočtu.

Dlouhodobá hmotná aktiva, která nelze odpisovat, budou oceněna na úrovni původních pořizovacích nákladů. Odepisovatelná dlouhodobá hmotná aktiva se ocení ve výši průměru jejich daňové hodnoty na začátku zdaňovacího období a jejich daňové hodnoty na konci zdaňovacího období.

V případě leasingu, kdy nájemce aktiva není jeho ekonomickým vlastníkem, bude pronajatý nebo na leasing pořízený majetek oceněn ve výši osminásobku čisté roční splatné částky nájemného nebo leasingových plateb ponížených o všechny částky, které budou přijaty za podnájem nebo leasingový podnájem (COM 2011).

2.6 Daňové ztráty

Další oblastí, kterou Směrnice zahrnuje, jsou možné způsoby přenosu daňových ztrát.

Pokud vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta ztráta v některém z účetních období, za které byl uplatněn systém CCCTB, může být tato ztráta odečtena v následujících zdaňovacích obdobích.

Jako první se uplatní nejstarší ztráty. Jejich odpočet nebude časově omezen a nesmí vést k záporné hodnotě daňového základu. Při odpočtu ztrát nemůže být základ daně nikdy záporný, ale pouze kladný nebo nulový (Sobotková, 2011).

Směrnice nenabízí možnost tzv. „*tax loss carry-back*“. Daňovým poplatníkům tedy není umožněno uplatnit ztráty proti základům daně z minulých let (KPMG's EU Tax Centre, 2011). Tento způsob nakládání se ztrátami využívá jen pár členských států EU, je jím například Německo.

Ztráty mohou být odečteny od daňového základu v takové míře, jak stanoví vnitrostátní právní předpisy, jestliže poplatníkovi před vstupem do systému CCCTB vznikly ztráty, které by mohly být dle použitelných vnitrostátních právních předpisů převedeny do dalšího zdaňovacího období, ale které dosud nebyly započítány proti zdanitelným ziskům. Ztráty, které zatím nebyly započteny proti zdanitelným ziskům podle pravidel navrhovaného systému, se převedou do dalšího období v souladu s vnitrostátními právními předpisy o korporátní dani.

Se ztrátami po zrušení skupiny se může naložit následně popsánymi způsoby. Zůstane-li poplatník v systému, ale mimo skupinu, převedou se ztráty do následujícího období a započtou se ve shodě s čl. 43 Směrnice. Jestliže poplatník přestoupí do jiné skupiny, ztráta se převede do dalšího zdaňovacího období a započte se proti jeho přidělenému podílu. Za podmínky, že poplatník vystoupí ze systému, se ztráta převede do dalšího období a bude započtena dle předpisů o korporátní dani dané členské země. V případě vystoupení ze skupiny, nebudou členovi skupiny připisovány žádné ztráty (COM 2011).

2.7 Úroky

Pod pojmem úroky Směrnice rozumí příjmy z pohledávek zajištěných i nezajištěných zástavním právem k nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka. Do této skupiny pak také patří příjmy plynoucí z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, jež se vážou k daným cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Za úrok nelze považovat penále uložené za pozdní platbu.

Úroky splacené přidruženému podniku s rezidentstvím v třetí zemi nejsou odečitatelné, pokud nebyla uzavřena dohoda o výměně informací srovnatelná se Směrnicí 2011/16/EU a zároveň je-li daň ze zisku stanovena se zákonnou sazbou korporátní daně nižší než 40 % průměrné zákonné sazby daně společností aplikovatelné ve státech EU, anebo řídí-li se přidružený podnik zvláštním režimem třetí země umožňující významně nižší úroveň zdanění než obecný režim.

Úroky uhrazené rezidentovi třetí země, s níž nebyla uzavřena dohoda o výměně informací srovnatelná se Směrnicí 2011/16/EU, jsou odečitatelné ve výši nepřekročující částku, která byla domluvena mezi nezávislými společnostmi, jestliže je částka daných úroků obsažena v daňovém základu jakožto příjem přidruženého podniku v souladu s článkem 82, či jsou úroky uhrazeny společností, s jejíž hlavní třídou akcií se pravidelně obchoduje na burzách cenných papírů. Úroky jsou rovněž odečitatelné, pokud jsou proplaceny hospodářsky aktivnímu subjektu v zemi, kde je daňovým rezidentem.

Daně vybírané srážkou u zdroje nejsou u transakcí mezi členy skupiny aplikovány. Transakce neprobíhající uvnitř skupiny jsou vystaveny srážkové dani z úroků, licenčních poplatků a ostatních příjmů, které jsou v jiné členské nebo třetí zemi zdaněny u zdroje. Dané ustanovení se netýká srážkové daně z dividend osvobozených od daně. Jestliže byly příjmy zdaněny v jiném členském státě či třetí zemi, musí být umožněn odpočet od daňové povinnosti poplatníka. Odpočet je vypočten pro každý stát zvlášť a nemůže přesáhnout částku stanovenou v souladu s pravidly státu, kde je daňový poplatník rezidentem nebo ve kterém je lokalizována jeho stálá provozovna. Příjmy se při výpočtu odpočtu poníží o související odečitatelné výdaje. Odčitatelný výdaj představuje 2 % příjmů, neprokáže-li poplatník jinak (COM 2011).

2.8 Pravidla proti zneužívání

V textu Směrnice je představeno několik pravidel pro předejití daňových úniků v rámci systému CCCTB. Jedná se především o pravidla nízké kapitalizace a o předpisy týkající se ovládaných zahraničních společností, tzv. CFC pravidla.

Nebyla-li uzavřena dohoda o výměně informací, je odpočet úroků od daňového základu podle zásad nízké kapitalizace zakázán. Zároveň platí, že daň ze zisku je v rámci obecného režimu třetí země nižší než 40 % průměrné zákonné sazby korporátní daně aplikovatelné v členských zemích, anebo je přidružená společnost podřízena zvláštnímu režimu této třetí země umožňující kardinálně nižší zdanění. Nicméně existují případy, kdy lze úroky odečíst, přestože byly vyplaceny rezidentovi třetí země, se kterou nebyla dohoda o výměně informací uzavřena. Odečtení je například možné provést, pokud jsou úroky uhrazeny společností s obchodovatelnými cennými papíry.

Pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností jsou stejně jako pravidla nízké kapitalizace nastavena vůči třetím zemím. Jejich hlavním cílem je znemožnit společnostem sídlícím v daném členském státě obejítí vnitrostátní daně převáděním příjmů na dceřiné společnosti ve státech s nižším daňovým zatížením. Pravidla stanoví, že zisky ovládané zahraniční společnosti lze připsat její mateřské společnosti a zdanit v rámci této společnosti takovým způsobem, jako by zdaňovala své vlastní zisky (Sobotková, 2011).

CFC pravidla jsou aplikována, pokud daňový poplatník je přímo či nepřímo vlastníkem více než 50% podílu hlasovacích práv, kapitálu nebo podílu na zisku společnosti ze třetí země. Užitá budou také v případech, kdy je zisk v rámci obecného režimu daně třetí země podroben korporátní dani nižší než 40 % průměrné sazby daně společností použitelné v členských státech. Tyto pravidla budou dále aplikována, pokud přidružený podnik podléhá zvláštnímu režimu třetí země, který s sebou přináší výrazně nižší daňové zatížení. Jestliže přes 30 % příjmů společnosti pochází z některé kategorie příjmů uvedených v čl. 82 odst. 3 Směrnice a více než 50 % dané kategorie příjmů má původ v transakcích s daňovým poplatníkem či jeho přidruženými podniky, budou rovněž použita CFC pravidla. Aplikace pravidel nenastane, pokud třetí země patří ke smluvním stranám Dohody o Evropském hospodářském prostoru a existuje domluva o výměně informací srovnatelná se Směrnicí 2011/16/EU (COM 2011).

2.9 Správa a postupy

Směrnice mimo jiné řeší i procesní úpravu v případě používání systému společného konsolidovaného základu daně korporací jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Je zde také rozebrán obsah daňového přiznání, způsoby jeho podání, opravy, kontrolní mechanismy, opravné prostředky a evidence záznamů.

Zapojením do systému CCCTB je daňový poplatník zavázán nahlásit tento fakt členskému státu EU, v němž je rezidentem, tři měsíce před začátkem zdaňovacího období, ve kterém začne systému užívat. Je-li subjekt nerezidentem, uvede tuto skutečnost v zemi, kde se nachází jeho stálá provozovna. Jestliže se poplatník pro systém rozhodne, je povinen ho používat po dobu pěti zdaňovacích období. Další zásadní povinností je podání daňového přiznání. To bude předloženo daňovým subjektem za každé zdaňovací období příslušnému orgánu v té zemi, kde je rezidentem. V případě skupiny společností bude konsolidované přiznání podáno hlavním daňovým poplatníkem hlavnímu daňovému orgánu ve státě mateřské společnosti.

Hlavní daňový orgán prověřuje, zda konsolidované daňové přiznání obsahuje všechny potřebné náležitosti uvedené v článku 110 odst. 2 Směrnice. Danému orgánu je umožněno vydat opravný výměr nejdéle do 3 let od ukončení lhůty pro podání konsolidovaného daňového přiznání. Jestliže konsolidované daňové přiznání obsahuje z úmyslného důvodu či hrubé nedbalosti nesprávné údaje, je možné využít opravného výměru do 6 let od konce lhůty pro podání přiznání. Pokud je uvedení chybných údajů věcí trestního řízení, lze opravný výměr vydat do 12 let od konce uvedené lhůty (COM 2011).

V této části diplomové práce byl představen projekt Evropské komise tzv. společný konsolidovaný základ daně korporací, který by měl přispět k částečné harmonizaci korporátních daní v rámci Evropské unie. Kapitola se zaměřila zejména na principy CCCTB, výpočet základu daně a jeho rozdělení mezi členské státy, dále byla rozebrána otázka ocenění zásob, odpisování dlouhodobého majetku a možnosti přenosu daňové ztráty. Stručně byla uvedena i pravidla pro předejití daňových úniků v rámci navrhovaného systému a jeho procesní úprava.

3 Tvorba základu daně ve vybraných státech EU

Tato část práce analyzuje pojetí některých položek ovlivňujících výši základu daně z příjmů právnických osob ve vybraných členských zemích EU. Kapitola zkoumá především přístupy k oblasti oceňování zásob, odpisové politice dlouhodobých aktiv a možnostem přenosu daňových ztrát v České republice, Irsku a Německu. Uvedené země byly vybrány z toho důvodu, že každá z nich zastává odlišný názor ohledně přijetí Směrnice. Zatímco Německo je představitelem státu, který se nebrání zavedení jednotného konsolidovaného základu daně korporací, postoj České republiky (dále také „ČR“) a Irsko je v této věci spíše rezervovaný až negativní. Zmíněné země se neliší pouze svým postojem ke konceptu CCCTB, ale i způsobem výpočtu základu daně. Například ČR reprezentuje systém, ve kterém je třeba transformovat výsledek hospodaření na daňový základ za pomoci mimoúčetních operací, naproti tomu Německo používá tzv. daňové účetnictví, ve kterém je účetní výsledek hospodaření přímo základem daně. Kromě samotných položek upravujících základ daně jsou zde také uvedeny sazby korporátní daně, kterých by se Směrnice neměla dotýkat.

3.1 Daňové principy České republiky

Podle Zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) je poplatníkem daně z příjmů právnických osob právnická osoba, organizační složka státu nebo fondy a další jednotky vypsáné v § 17 tohoto zákona. Poplatníkem může být jak daňový rezident ČR, tak daňový nerezident. Poplatníci se sídlem nebo místem svého vedení v České republice jsou zde povinni odvést daň ze svých celosvětových příjmů. Nerezidenti jsou pak povinni zdanit pouze ty příjmy, které byly získány ze zdrojů na území ČR. Nemá-li uvedeno jinak, předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V současné době není dovoleno skupinové zdanění. Každá společnost ve skupině zdaňuje své zisky, resp. uplatňuje své ztráty individuálně.

Daňový základ se odvíjí od výsledku hospodaření (dále také „VH“) před zdaněním, který je dále upravován různými položkami zvyšujícími i snižujícími VH. Základ daně tedy

představuje rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, jež jsou vyňaty z předmětu daně či jsou osvobozeny) převyšují výdaje při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Poplatník, který vede účetnictví, rozumí těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady (Marková, 2015).

Daňově neuznatelné náklady zahrnují například náklady na reprezentaci, rezervy či úroky z úvěrů, pokud jejich úhrn přesáhne částku určenou zákonem. Dary jsou v plné výši daňově neuznatelné (ale mohou být následně odčitatelnou položkou do limitu stanoveného zákonem). Na výši daňového základu mají také vliv daňové odpisy. Jestliže jsou účetní odpisy větší nebo menší než odpisy daňové, je nutné o tento rozdíl upravit VH. Daňový základ lze ponížit o daňovou ztrátu. Tu je možné odečíst nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích bezprostředně po období, v němž ztráta vznikla a byla vyměřena. Další odčitatelnou položkou od základu daně jsou výdaje vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 100 %. Od upraveného daňového základu podle § 34 lze odpočíst hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury apod., pokud tato částka činí alespoň 2 000 Českých korun (dále jen „CZK“). Z upraveného základu daně je však v úhrnu možné odečíst maximálně 5 %.

Za zdanitelné období je považován kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání musí být odevzdáno do konce března, resp. do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. V případě, že se jedná o právnické osoby podléhající povinnému auditu (akciové společnosti a v některých případech i společnosti s ručením omezeným) nebo o osoby, jejichž daňové přiznání je zpracováváno a předkládáno daňovým poradcem, je podání daňového přiznání umožněno až do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Poslední den lhůty pro předložení daňového přiznání zároveň představuje den splatnosti korporátní daně. Frekvence a velikost záloh na daň se pak odvíjí od výše poslední známé daňové povinnosti (Nerudová, 2011, b).

Oceňování zásob

Za zásobu je považován například materiál, nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zvířata a zboží. Podle české legislativy se zásoby při pořízení oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo ve vlastních nákladech v případě zásob vlastní výroby. Pro ocenění zásob při výdeji do spotřeby lze využít dvou variant stanovení ceny, a to vážený aritmetický průměr nebo metodu FIFO (první do skladu, první ze skladu). Metoda LIFO (poslední do skladu, první ze skladu) a metoda náhradní ceny není v ČR povolena (E & Y, 2014, a).

Daňové odpisy dlouhodobých aktiv

Odpisy se stanoví z hmotného majetku, kterým jsou samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se vstupní cenou převyšující 40 000 CZK a s dobou životnosti delší než 1 rok. Jak dlouho bude majetek odpisován, pak záleží na jeho začlenění do příslušné odpisové skupiny (viz následující tabulka 4).

Tabulka 4: Odpisové skupiny v ČR

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	Kancelářské stroje a zařízení, elektronické přístroje	3
2	Osobní a dodávková vozidla, většina pracovních strojů	5
3	Tažná zařízení, stroje oceláren a hutí, parní kotle, patenty	10
4	Věže, stožáry, plynovody, energetická díla	20
5	Budovy a haly pro průmysl, mosty, silnice a dálnice	30
6	Administrativní budovy, hotely, obchodní domy	50

Zdroj: zpracováno dle PwC, Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2014/15

ZoDP definuje 6 odpisových skupin. Každé této skupině je určen specifický počet let, po které budou veškerá aktiva uvedená v dané skupině odpisována (viz tabulka 4).

Odpisování lze uplatnit ve zrychlené nebo rovnoměrné podobě. Způsob odpisování nově pořízeného hmotného a nehmotného majetku si stanoví sám odpisovatel, přičemž zvolená metoda nemá vliv na dobu odpisování (PwC, 2014). Jakmile se však společnost rozhodne pro jeden způsob odpisování, nemůže toto rozhodnutí měnit a aktivum musí být odepisováno vybranou metodou. Koeficienty pro výpočet odpisu v případě rovnoměrného a zrychleného odpisování hmotného majetku popisuje následující tabulka 5.

Tabulka 5: Koeficienty rovnoměrného a zrychleného odpisování hmotných aktiv

Odpisová skupina	Koeficienty odpisování			
	Rovnoměrné		Zrychlené	
	v 1. roce	v dalších letech	v 1. roce	v dalších letech
1	20	40	3	4
2	11	22,25	5	6
3	5,5	10,5	10	11
4	2,15	5,15	20	21
5	1,4	3,4	30	31
6	1,02	2,02	50	51

Zdroj: zpracováno podle MARKOVÁ, Daňové zákony 2015

Jak znázorňuje tabulka 5, při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny určité roční odpisové sazby. Za dané zdaňovací období je odpis stanoven ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Při zrychleném způsobu odpisování se hodnota odpisu za první rok vypočítá tak, že se vstupní cena aktiva vydělí příslušným koeficientem. Odpisy pro následující roky se vypočítají jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které je dané aktivum odepisováno.

ZoDP obsahuje také ustanovení týkající se odpisování nehmotného majetku. Mezi odepisovatelný nehmotný majetek se řadí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný nehmotný majetek, který byl získán koupí, vkladem, darováním nebo zděděním, či byl vytvořen vlastní činností za účelem

obchodování s ním za podmínky, že vstupní cena takového majetku je vyšší než 60 000 CZK a doba použitelnosti přesahuje jeden rok. Nehmotný majetek se odpisuje podle počtu let, po která má poplatník oprávnění k jeho užívání (pokud se tedy toto právo vztahuje na dobu určitou). V takovém případě se roční odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě. Jinak se majetek odpisuje rovnoměrně a doba odpisování pak záleží na daném nehmotném aktivu (PwC, 2014), například audiovizuální dílo je odpisováno 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců (Marková, 2015). Goodwill je možné odpisovat po dobu 180 měsíců.

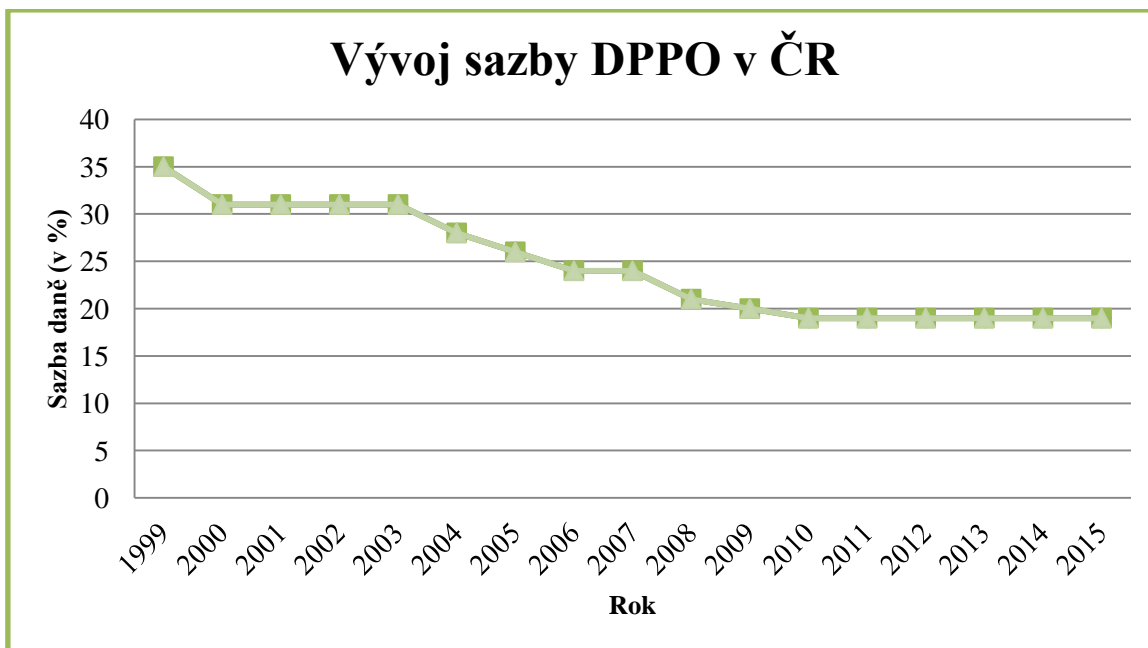
Daňová ztráta

Odpčet ztráty od daňového základu je možné uskutečnit nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích bezprostředně po roce, v němž ztráta vznikla a byla vyměřena. Daňovou ztrátu nelze uplatnit v případě, že u poplatníka nastala podstatná změna ve složení osob, jež se přímo účastní na kapitálu či kontrole. Podstatná změna představuje změnu ve více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, či situaci, kdy člen korporace získá rozhodující vliv ve společnosti. Česká legislativa rovněž umožňuje za určitých podmínek přenos ztrát v případě přeměny korporace rozdělením nebo sloučením. Zpětný přenos ztrát není v ČR dovolen.

Daňová sazba

Aktuální sazba daně z příjmu právnických osob je uložena ve výši 19 %. Výjimku tvoří investiční fondy, zahraniční investiční fondy a fondy penzijní společnosti, na které se od počátku roku 2015 vztahuje sazba 0 % (oproti původním 5 %). Všechny příjmy z dividend, podílů na likvidačním zůstatku, vypořádacích podílů a podílů na zisku tvoří samostatný daňový základ, který podléhá sazbě daně ve výši 15 % (Marková, 2015).

Následující obrázek 2 znázorňuje postupný vývoj daně z příjmů právnických osob v ČR od roku 1999 po současnost.



Obrázek 2: Vývoj sazby DPPO v ČR (vlastní zpracování podle Účetní kavárna, 2015)

Jak je patrné z obrázku 2, ve vývoji sazby daně z příjmu právnických osob v ČR se projevuje klesající trend. Z 35% sazby DPPO užívané v roce 1999 klesla korporátní daň na dnešních 19 %. Od roku 1999 tedy vstoupilo v platnost celkem 7 změn, nicméně daně úpravy v sazbě nelze považovat za výrazně skokové. Veškeré změny ponížovaly předcházející sazbu, ale ani v jednom případě to nebylo o více jak 4 procentní body.

3.2 Daňové principy Irska

Irská republika v dubnu 1999 přestala využívat imputační systém zdaňování⁴, který byl nahrazen dodnes užívaným klasickým systémem zdanění, kdy je příjem společnosti nejdříve zdaněn na úrovni společnosti korporátní daní a po jeho rozdělení je znovu zdaněn, tentokrát na úrovni společníků. Daň z příjmů právnických osob se vztahuje na veškeré korporátní entity. Mezi poplatníky korporátní daně patří zejména společnosti, stavební spořitelny, pojišťovny či stálé provozovny nerezidentních společností. Irští rezidenti podléhají daňové povinnosti neomezeně, nerezidenti jen částečně. To znamená, že poplatník s daňovou povinností v Irsku tu bude zdaňovat svůj celosvětový příjem

⁴ Dividendy jsou zdaněny srážkovou daní v plné výši při současném zápočtu již zaplacené korporátní daně.

(kapitálové zisky nevyjímaje) a záleží zcela na něm, zda se při zjišťování VH bude řídit podle národních účetních standardů nebo dle IFRS (E & Y, 2014, b).

Výpočet základu daně společností vychází ze zisku z podnikání, který je pro potřeby daně dále upravován. Celkový zisk určený ke zdanění je možné ponížít o různé úlevy, např. o daňovou ztrátu z jiné společnosti ve skupině. Nezdaněný zisk se upravuje o položky nesouvisející s podnikáním, tj. dochází k přičtení daňově neuznatelných nákladů. Zdanitelný příjem se rozdělí do několika kategorií (tzv. „*schedules*“) podle zdroje příjmu. První skupina příjmů obsahuje příjmy z veřejných dividend a úroků, další kategorie zahrnuje zisky z obchodní činnosti, z výkonu profese, nezdaněné úroky a zahraniční příjmy, příjmy z pronájmu nemovitostí a jiné příjmy. Dividendy irských společností náleží do poslední kategorie. Pro každou kategorii příjmů se provede výše zmíněná úprava, celkový základ daně se posléze zjistí sečtením jednotlivých kategorií. Do příjmů osvobozených od daně spadají zejména domácí dividendy, příjmy z hospodářských lesů a příjmy z patentů.

Náklady použité plně a výhradně pro účely dosažení příjmu korporace se považují za náklady daňově uznatelné. Existují však výjimky. Přestože náklady na vědecký výzkum, dary poskytnuté vybraným entitám (např. charitativním organizacím) či náklady, které vznikly v průběhu 3 let před zahájením podnikání, se nepojí s jakýmkoli příjmem z podnikání, považuje je irská legislativa za daňově uznatelné. Naopak, mezi náklady daňově neuznatelné lze zahrnout náklady na reprezentaci nebo dary (s výjimkou darů určitým vybraným entitám) (Taxworld, 2015).

Zdanění v rámci skupiny společností je možné podle výše obchodního podílu kapitálově spojených firem. Irské daňové předpisy tedy dovolují využít výhod vyplývajících ze skupinového uplatnění ztrát.

Za zdaňovací období se obecně považuje kalendářní rok. Podání daňového přiznání se musí uskutečnit nejpozději do 9 měsíců po ukončení zdaňovacího období. Společnost je povinna zaplatit zálohy na daň, pokud její daňová povinnost převýšila částku 200 000 EUR v předchozím zdaňovacím období. Tyto platby budou hrazeny ve 2 splátkách. První platba

musí být splacena do 6 měsíců po zahájení účetního období v 50% výši poslední známé daňové povinnosti, druhá pak do 11 měsíců od začátku zdaňovacího období ve výši 45 % poslední známé daňové povinnosti (E & Y, 2014, a).

Oceňování zásob

Zásobou je takové aktivum, které je určené k prodeji v rámci běžné činnosti nebo které se vyrábí za účelem prodeje či aktivum, jež se spotřebovává ve výrobním procesu. Každá položka zásob je pro daňové účely oceněna buď ve výši pořizovací ceny, nebo tržní hodnotou, v závislosti na tom, která z uvedených hodnot je nižší. Použití obou uvedených metod ocenění zásob nesmí být v rozporu s daňovými předpisy Irska.

Při oceňování zásob při výdeji do spotřeby je přijatelné využití metody FIFO nebo jiné metody, která se svým charakterem přibližuje zmíněné metodě FIFO. Tzv. „*base-stock*“ metoda, stejně jako metoda LIFO, byla pro daňové účely shledána za nevhodnou a v Irsku se nepoužívá (PwC, 2014).

Odpisy dlouhodobého majetku

Obecně platí, že pro daňové účely nejsou účetní odpisy daňově uznatelné (s výjimkou některého duševního majetku). Avšak daňové odpisování majetku (v Irsku označované jako tzv. kapitálové úlevy) je povoleno a probíhá na rovnoměrné bázi. Irská legislativa je navíc jednou z mála, která nestanovuje minimální limit pro odpisování hmotného majetku (E & Y, 2011). Následující tabulka 6 zobrazuje aktuální roční odpisové sazby vybraných hmotných aktiv.

Tabulka 6: Rovnoměrné odpisové sazby vybraných hmotných aktiv v Irsku

Aktivum	Roční odpis v %
Počítače	12,5
Stroje a zařízení	12,5
Motorová vozidla	12,5
Budovy	
• průmyslové	4
• zemědělské	15
• určené pro chov hospodářských zvířat	10
• hotely a restaurace	4

Zdroj: zpracováno podle Finfacts Ireland, Irish Taxation 2015 and 2014; ŠIROKÝ, Daně v Evropské unii

Jak ukazuje tabulka 6, daňové odpisy lze uplatnit především u strojů, zařízení a budov. Roční rovnoměrná odpisová sazba užívaná pro budovy se pohybuje v rozmezí 4–15 % v závislosti na účelu dané nemovitosti. Průmyslové budovy se odpisují ve výši 4 %, zemědělské budovy 15 %, hotely a restaurace 4 %, budovy určené k intenzivnímu chovu hospodářských zvířat pak ve výši 10 %. Motorová vozidla, stroje a zařízení, stejně jako osobní počítače, jsou odpisovány 12,5% sazbou. Pro motorová vozidla je velikost odpisu navíc omezena částkou 24 000 EUR na automobil. Krom toho, může být výše odpisu vozidla dále omezena v závislosti na úrovni emise oxidu uhličitého.

Kapitálové úlevy lze také aplikovat na široký rámec nehmotných aktiv, která zahrnují značky, ochranné známky, patentová a autorská práva, know-how, některé počítačové softwary, licence, některé kapitálové výdaje vynaložené na vědecký výzkum a další. U duševního majetku se dodržuje 7% roční odpisová sazba, odpisování nákladů na výzkum a vývoj probíhá za 25% sazby. Software se při využití rovnoměrných daňových odpisů běžně odepisuje po dobu 8 let. Goodwill odpisovat nelze.

Zrychlený odpis, resp. okamžitý 100% odpis majetku, je povolen pouze u některých schválených energeticky úsporných zařízení (E & Y, 2014, a).

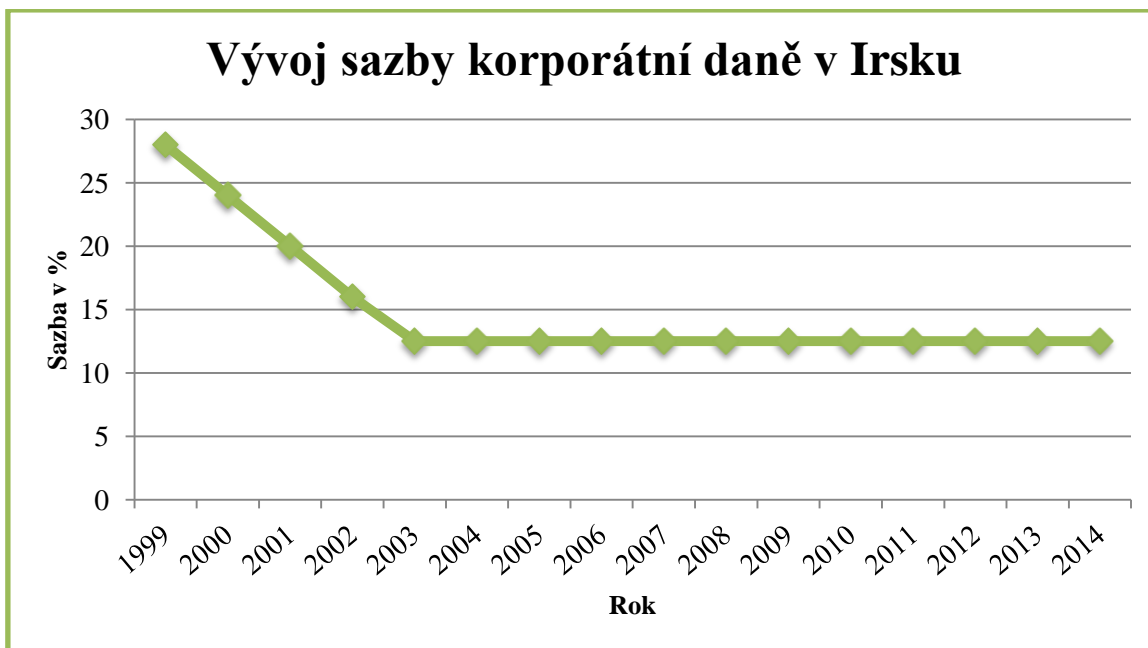
Daňová ztráta

Ztrátu společnosti lze převést do dalších let bez časového omezení, jestliže bude započtena vůči zisku pocházejícího ze stejné obchodní aktivity. Proti ziskům z odlišené činnosti je možné započíst pouze část ztráty podle pravidel stanovených irskými daňovými zákony.

V Irsku je mimo jiné také umožněn zpětný převod ztrát. Pokud společnost ukončí svou činnost, může být ztráta, která vznikla během posledních 12 měsíců, zpětně převedena a započtena oproti ziskům ze stejné činnosti po dobu 3 bezprostředně předcházejících let (Taxworld, 2014). Jestliže společnost pokračuje ve své obchodní aktivitě, lze ztrátu zpětně převést pouze o 1 rok (EU, Taxation and Customs Union a Eurostat, 2014). Stejně jako u přenesení ztrát do budoucích let může vést změna v povaze obchodní činnosti a ve vlastnictví společnosti k omezení uplatnitelnosti daňových ztrát.

Daňová sazba

Společnosti se sídlem nebo místem vedení v Irsku a nerezidentní společnosti, které podnikají v Irsku například prostřednictvím své pobočky nebo kanceláře, podléhají korporátní dani. Sazba daně z příjmů právnických osob, která je jednou z nejnižších v EU, činí 12,5 %. Za určitých podmínek se lze však setkat i s 25% daňovou sazbou. Tato zvýšená sazba daně se uplatní u pasivních příjmů a příjmů spojených s druhy činností, které ve většině případů zatěžují životní prostředí (např. hornictví, ropný průmysl). Sazba 25 % se použije i na příjmy z činností souvisejících s prodejem pozemků. Pojišťovací fondy podléhají dani 20 %. Srážková daň z dividend, úroků a licenčních poplatků rovněž dosahuje hodnoty 20 % (E & Y, 2014, b). Postupný vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v Irsku od roku 1999 popisuje obrázek 3.



Obrázek 3: Vývoj sazby korporátní daně v Irsku (vlastní zpracování podle OECD, 2014)

Od roku 1999 došlo k celkem 4 změnám v sazbách korporátní daně. Její původní hodnota o velikosti 28 % z roku 1999 klesla v roce 2000 o 4 procentní body na 24 %. O další 4 procentní body byla sazba ponížena i následující rok. Tento postupný klesající trend vydržel až do roku 2003, kdy se sazba korporátní daně ustálila na hodnotě 12,5 % a zařadila se tak k nejnižším v Evropě. Jak je patrné z výše uvedeného grafu, tato sazba daně je v účinnosti již přes 10 let.

3.3 Daňové principy Německa

Německo významným způsobem modifikovalo klasický systém zdanění, který nastoupil po zrušení imputačního systému koncem roku 2000. Vyplácené dividendy podléhají 25% srážkové dani u zdroje, v případě splnění určitých podmínek stanovených německou legislativou může být nerezidentům tato sazba snížena na 15 % (PwC, 2014). Tamní systém korporátní daně prošel během posledních 15 let několika reformami. Poslední změna se uskutečnila roku 2008. Úpravy se dočkala například odpisová politika či sazba korporátní daně. Také lokální daň z obchodu přestala být odčitatelnou položkou. Zavedeny byly mimo jiné i nové zásady ohledně zacházení s nerozděleným ziskem z minulých let (EU, Taxation and Customs Union a Eurostat, 2014).

Společnosti se sídlem nebo místem vedení v Německu zde zdaňují své celosvětové příjmy korporátní daní. Tato daň, stejně jako srážková daň z dividend, podléhá dani solidární⁵. Na příjmy je dále uvalována lokální obchodní daň. V případě nerezidentních společností se daní jen příjmy pocházející ze zdrojů na území Německa (E & Y, 2014, a).

Společnosti jsou podle obchodního a daňového práva povinny vést účetnictví v souladu s principem věcné a časové souvislosti. Zisk je stanoven podle metody porovnání čistého obchodního jmění⁶, podle které je zisk rozdílem mezi čistým obchodním jměním na konci předcházejícího období a čistým obchodním jměním na konci příslušného roku. Výhodiskem pro výpočet základu daně je zisk před zdaněním. Finanční výkazy jsou sestavovány podle účetních principů, které jsou závazné i pro daňové účely. To znamená, že účetní hospodářský výsledek je přímo základem daně.

Náklady, které jsou přímo spojeny se zdanitelným příjmem společnosti, jsou daňově uznatelné. Patří sem obchodní náklady, tzn. náklady vyvolané podnikatelskou aktivitou (Ibp USA, 2008) jako například ztráta. Daňově neuznatelným nákladem jsou třeba dary.

Zdaňovacím obdobím je rok kalendářní, popřípadě hospodářský. Daňové přiznání musí být vyplněno a podáno do 31. května následujícího roku po uplynutí daného zdaňovacího období. Daňový poplatník má povinnost čtvrtletně uhradit zálohy na korporátní daň, a to vždy k 10. březnu, 10. červnu, 10. září a 10. prosinci. Výše zálohy se odvíjí od daňové povinnosti za poslední zdaňovací období (PwC, 2014).

Ocenění zásob

K zásobám se podle německých předpisů řadí například suroviny, nedokončená výroba či hotové výrobky (PKF, 2013). Každá položka zásob musí být oceněna buď v pořizovací ceně, nebo ve vlastních nákladech u zásob vytvořených vlastní činností.

⁵ Přídavný poplatek korporátní daně, který vznikl za účelem získání peněžních prostředků pro znovusjednocení Německa.

⁶ Čistý obchodní majetek představuje veškerý majetek společnosti po odečtení všech závazků.

Mezi používané metody oceňování zásob při výdeji do spotřeby patří metoda váženého aritmetického průměru a metoda LIFO. Metoda FIFO je v Německu povolena pouze ve výjimečných případech. Lze ji tedy aplikovat pouze tehdy, pokud je její užití vyžadováno okolnostmi. Při aplikaci metody LIFO dochází ve výsledovce k vyššímu ocenění spotřebovaných zásob, což v důsledku vede k nižšímu hospodářskému výsledku (Bragg a Jentleson, 2011).

Odpisy dlouhodobých aktiv

Odpisová politika v Německu absolvovala během posledních několika let několik úprav. Daňové odpisy jsou v případě movitého majetku zakoupeného nebo vyrobeného po roce 2007 vypočteny pomocí metody rovnoměrného odpisování. Výjimečně lze použít metodu zrychlenou, a to u movitého majetku, který byl pořízen či zhotoven v letech 2009 a 2010 (Boeijen-Ostaszewska, 2011). V praxi se lze setkat i s kombinací rovnoměrné a zrychlené metody, avšak pouze za podmínky, že tato změna povede k věrnějšímu zobrazení skutečnosti (Svoboda, 2006). Je zcela na daňovém poplatníkovi, jakou metodu odpisování si zvolí. Jakmile se však pro daný způsob odpisování rozhodne, není mu umožněn přechod k jiné metodě.

Doba životnosti jednotlivého movitého majetku je založena zejména na zkušenostech z daňových kontrol a auditu. Počet let, po který bude majetek odpisován, udává Spolkové ministerstvo financí. Od stanoveného počtu let odpisování daného aktiva se poplatník může eventuelně odchýlit za předpokladu, že bude schopen tuto změnu náležitě odůvodnit (E & Y, 2014, a).

Tzv. drobný majetek, který je určen k trvalému užívání, je možné plně odepsat v roce pořízení, pokud byla jeho pořizovací cena nižší než 800 EUR. Z toho vyplývá, že limit pro odpisování dlouhodobého majetku prostřednictvím koeficientů rovnoměrného (případně zrychleného) odpisování činí 800 EUR (Crampton et al., 2011). Spolkové ministerstvo financí uveřejňuje také odpisové sazby pro movitý majetek, který je zpravidla využíván v obchodu a průmyslu. Zákon rovněž stanovuje odpisové sazby u budov. V níže uvedené tabulce 7 jsou znázorněny některé ze zmíněných sazeb.

Tabulka 7: Odpisové sazby vybraných aktiv v Německu

Aktivum	Roční odpis v %
Kancelářské vybavení	6–14
Motorová vozidla	16,6
Technická zařízení a stroje	6–12,5
Letadla	5
Osobní počítače, notebooky a jejich příslušenství	33,3
Neobytné budovy:	
• postavené před 1. 1. 1925	2,5
• postavené po 31. 12. 1924 + žádost o povolení ke stavbě podána před 1. 4. 1985	2
• postavené po 31. 12. 1924 + žádost o stavební povolení podaná po 31. 3. 1985	3

Zdroj: zpracováno podle Ernst & Young, Worldwide Corporate Tax Guide 2014

Tabulka 7 popisuje aktuální rovnoměrné odpisové sazby vybraného majetku. Za povšimnutí v tabulce pak stojí především odpisová sazba kancelářského vybavení, která se pohybuje v rozmezí 6–14 % v závislosti na daném vybavení. Rovněž stroje a technická zařízení nemají fixně stanovenou odpisovou sazbu, ta momentálně dosahuje 6–12,5 %. Neobytnými budovami se rozumí především kanceláře a továrny. Doba odpisování těchto budov obvykle činí 25 až 50 let v závislosti na roce, kdy byly tyto stavby zbudovány, a pak také na datu podání žádosti o stavební povolení. 2% roční rovnoměrná sazba platí pro budovy postavené po roce 1924, o 0,5 % vyšší sazba se poté týká budov zkonstruovaných před rokem 1925.

Odpisování prostřednictvím zrychlené metody není v Německu povoleno až na určité výjimky. Zrychlené odpisování je možné použít u majetku, který byl pořízen v letech 2009 a 2010. V takovém případě se odpis stanoví ve výši dva a půl násobku rovnoměrné sazby, přičemž tato hodnota nesmí překročit 25 %. Pokud se poplatník rozhodl pro tuto variantu, může v ní pokračovat i nadále, ale současně se mu naskýtá právo kdykoli přejít od zrychleného způsobu odpisování k rovnoměrnému. Toto rozhodnutí je však nevratné (PwC, 2014).

Pořízený dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně po celou dobu jeho předpokládané životnosti, která zpravidla činí 5 až 10 let. Goodwill je daňově odepisován 15 let (E & Y, 2014, a).

Daňová ztráta

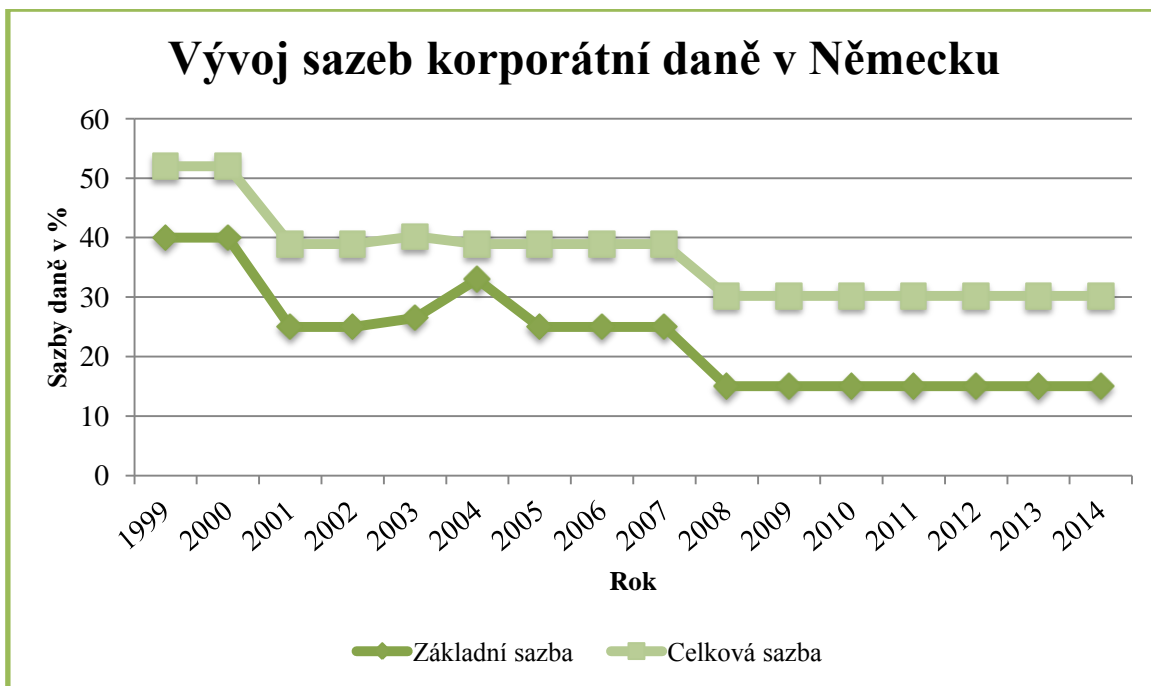
Změn se v poslední době dočkala i pravidla týkající se převoditelnosti daňových ztrát. Daňovou ztrátu je možno převést do dalších let bez jakéhokoli časového omezení. Nicméně je nutné podotknout, že ztráta je převoditelná do dalších let pouze za předpokladu, že nepřevyšuje hodnotu 1 milionu EUR čistého příjmu v daném zdaňovacím období. Případná aktuální ztráta bude započtena maximálně oproti 60 % čistého příjmu přesahující hranici jednoho milionu EUR. Pro účely korporátní daně (ne však pro účely lokální obchodní daně) je daňovému poplatníkovi umožněno převést čistou ztrátu do částky 1 milionu EUR o 1 rok zpět (Schön a Sellhast, 2015), to znamená, že ztráta bude převedena do roku, před kterým vznikla. Zpětný převod ztrát je dobrovolný.

Další omezení, na která musí poplatník dbát při využívání ztrát, se týkají především změn v hlasovacích právech a obchodních podílech. Možnost převoditelnosti ztráty do dalších období zaniká, jestliže jediný nabyvatel získá více než 50 % hlasovacích práv v pětiletém období. Pokud dojde k převodu práv a podílů v rozmezí 25–50 % na jediného nabyvatele, nebude možné uplatnit poměrnou část ztráty. Nicméně ztráta nepropadá, jestliže k převodu práv a podílů došlo v rámci reorganizačního plánu pro záchranu ztrátové společnosti (PwC, 2014).

Daňové sazby

Celková sazba daně z příjmu korporací zahrnuje základní sazbu korporátní daně, která je od roku 2008 uložena ve výši 15 %, solidární daň o hodnotě 0,825 % (resp. 5,5 % z korporátní daně) a lokální obchodní daň. Sazba této daně je ovlivněna municipalitou, ve které se vykonává obchodní činnost. Kombinovaná průměrná sazba obchodní daně se s ohledem na odlišné municipální multiplikátory pohybuje přibližně

mezi 23 % a 33 % (E & Y, 2014, a). Vývoj základní a celkové sazby (tzn. po aplikaci přírážkových daňových sazeb) je ilustrován na níže uvedeném obrázku 4.



Obrázek 4: Vývoj sazeb korporátní daně v Německu (vlastní zpracování podle OECD, 2014)

Obrázek 4 sleduje vývoj sazeb základní i celkové korporátní daně v Německu od konce 90. let do roku 2014. Jak je patrné, obě sazby se od přelomu tisíciletí výrazně snížily. Z původních 40 % v roce 1999 klesla základní sazba v roce 2001 na 25 %. Na této úrovni se držela sazba až do roku 2007 (až na mírné výkyvy v letech 2003 a 2004). Poslední změna proběhla v lednu 2008, kdy se sazba korporátní daně ustálila na 15 %. Spolu s lokální obchodní daní a solidární přírážkou činí současná celková daňová sazba 30,2 %.

Tato kapitola analyzovala daňové principy České republiky, Irska a Německa. Konkrétně se zaměřila na přístupy těchto členských států EU k oceňování zásob, daňovým odpisům dlouhodobého majetku, možnostem přenosu daňové ztráty a vývoji sazeb korporátních daní. Zjištěná data budou následně porovnána s navrhovaným systémem CCCTB ve čtvrté kapitole diplomové práce.

4 Přístupy vybraných členských států EU k daňové harmonizaci

V předchozí kapitole byly podrobně rozebrány postoje České republiky, Irska a Německa k některým položkám ovlivňujících výši základu daně. Analyzovány byly způsoby oceňování zásob, metody odpisování dlouhodobého majetku a možnosti přenosu daňových ztrát. Rozbor navíc obsahoval vývoj daňových sazeb.

Cílem této diplomové práce je porovnat přístupy vybraných členských států s navrhovanou Směrnicí o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Proto v této části práce budou zjištěná data z předchozích dvou kapitol vložena do tabulek a grafů a následně porovnána. Tato analýza zjistí případné rozdíly mezi navrhovaným systémem CCCTB a současnými ustanoveními korporátní daně ve sledovaných zemích EU, což dále povede ke zjištění, jak výrazně by se změnily postoje k zásobám, odpisové politice a uplatnitelnosti daňové ztráty v těchto státech po přijetí CCCTB.

4.1 Ocenění zásob při výdeji do spotřeby

Způsob oceňování zásob při výdeji do spotřeby hraje významnou roli při stanovení daňového základu, neboť použitá metoda ovlivňuje hodnotu aktiv a odráží se i do aktuálního výsledku hospodaření. Existuje několik metod ocenění zásob pro daňové účely. Zásoby lze při výdeji do spotřeby ocenit prostřednictvím techniky FIFO, LIFO či váženého aritmetického průměru.

Většina členských států se k otázce oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby staví velmi podobně. To znamená, že národní legislativy ČR, Irska i Německa se téměř shodují v povolených, ale i zakázaných metodách ocenění zásob při jejich výdeji do spotřeby. Přístupy vybraných daňových systémů znázorňuje tabulka 8.

Tabulka 8: Oceňování zásob při výdeji do spotřeby

Daňový systém	Metoda oceňování zásob při výdeji do spotřeby		
	FIFO	LIFO	Vážený aritmetický průměr
CCCTB	ano	ne	ano
Česká republika	ano	ne	ano
Irsko	ano	ne	ano
Německo	ano	ano	ano

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že metody pro oceňování zásob při výdeji do spotřeby užívané ve zvolených členských zemích a systému CCCTB jsou skoro shodné. Vážený aritmetický průměr a metoda FIFO jsou ve většině členských států EU povoleny a ani u sledovaných daňových systémů tomu není jinak. Na tomto místě je však nutné podotknout, že ocenění pomocí FIFO je v Německu dovoleno jen zřídka a obvykle se na tuto techniku nahlíží jako na zakázanou. Další rozdíl je možné vidět u metody LIFO. Zatímco celá řada zemí EU i mezinárodní účetní standardy tento způsob ocenění zásob při výdeji do spotřeby nedovolují (poněvadž tak dochází k vykázání nižší daňové povinnosti např. oproti FIFO), v Německu patří k metodám používaným.

4.2 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisová politika ČR, Irska, Německa a CCCTB je výrazně odlišná. První rozdíly je možné spatřit již při rozdělení majetku do odpisových skupin. Kupříkladu Německo vyčlenilo samostatnou skupinu jen pro letadla, Irsko má zase vlastní skupinu pro osobní počítače, kdežto v České republice patří letadla i počítače do rozsáhlého výčtu majetku, který spadá do příslušných odpisových skupin dle ZoDP.

Další odlišnosti se nachází v povolených metodách odpisování majetku. Jak už bylo uvedeno v předchozích kapitolách, rozlišují se dva způsoby odpisování, a to rovnoměrný a zrychlený. Následující tabulka 9 porovnává využívané metody odpisování v případě budov

a staveb, strojů a zařízení, nehmotného majetku a goodwillu v daňovém systému CCCTB a v legislativě vybraných členských států.

Tabulka 9: Používané metody odpisování u vybraných aktiv

Daňový systém	Používaná metoda odpisování u vybraných aktiv			
	Budovy a stavby	Stroje a strojní zařízení	Nehmotný majetek	Goodwill
CCCTB	rovnoměrná	rovnoměrná	rovnoměrná	rovnoměrná
ČR	rovnoměrná i zrychlená	rovnoměrná i zrychlená	rovnoměrná	rovnoměrná
Irsko	rovnoměrná	rovnoměrná i zrychlená	rovnoměrná	nelze
Německo	rovnoměrná	rovnoměrná i zrychlená	rovnoměrná	rovnoměrná

Zdroj: vlastní zpracování

U budov a staveb všechny sledované daňové systémy využívají rovnoměrného odpisování, pouze ČR nabízí i variantu zrychleného odpisování. V oblasti odpisování strojů a zařízení se opět využívá rovnoměrných nebo zrychlených odpisů. ČR, Irsko i Německo uvažuje oba zmíněné způsoby, naopak systém CCCTB povoluje pouze rovnoměrné odpisování. Pokud jde o nehmotný majetek, všechny tyto státy aplikují rovnoměrné odpisy. Metoda rovnoměrného odpisování je zavedena ve většině členských států i v případě goodwillu, výjimku tvoří Irsko, které odpisování goodwillu neumožňuje.

Přestože z výše uvedené tabulky vyplývá, že metody odpisování hmotných aktiv používané v ČR, Irsku, Německu a CCCTB se příliš neliší, sazby v případě rovnoměrných odpisů, a tedy i doba odpisování, se již ale různí. Aby byla možná komparace rovnoměrných sazeb u hmotného majetku, byly do následující tabulky vybrány odpisové skupiny stejného nebo podobného charakteru. Rovnoměrné sazby vybraných hmotných aktiv shrnuje tabulka 10.

Tabulka 10: Sazby rovnoměrného způsobu odpisování vybraných aktiv

Aktivum	Lineární sazby ve vybraných daňových systémech (v %)			
	CCCTB	ČR	Irsko	Německo
Kancelářské vybavení	25	-	-	6–14
Počítače	25	20; 40	12,5	33,3
Motorová vozidla	25	11; 22,25	12,5	16,6
Stroje a zařízení	25	11; 22,25	12,5	6–12,5
Budovy a stavby	40 let	1,4; 3,4; 1,02; 2,02	4 – 15	2–3

Zdroj: vlastní zpracování

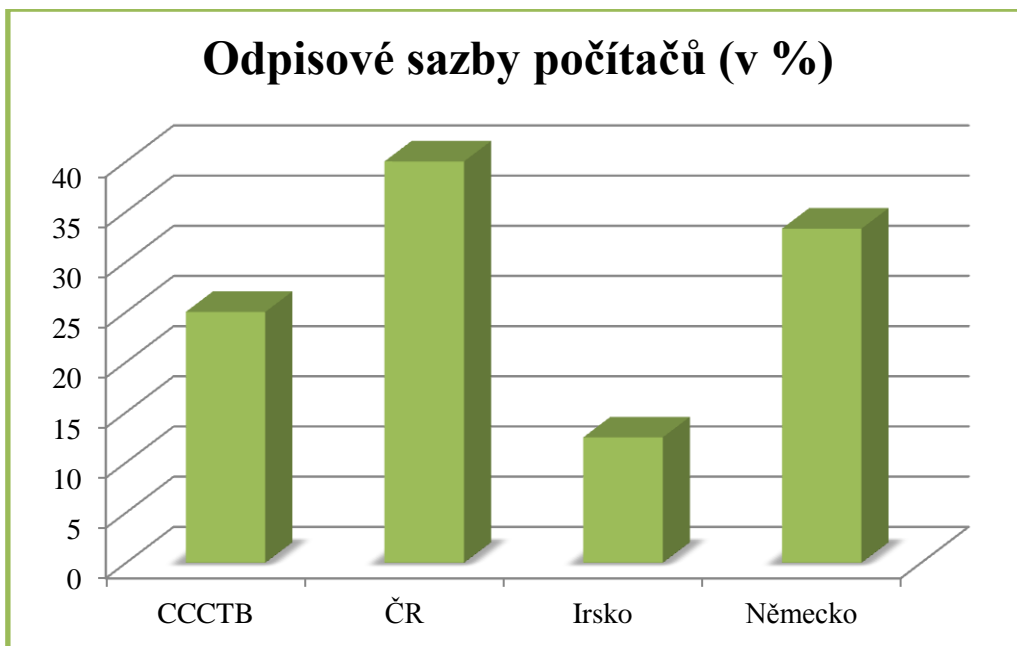
Z výše uvedené tabulky lze vyvodit, že kancelářské vybavení jako samostatná odpisová skupina se ze sledovaných zemí EU používá pouze v Německu, přičemž ho poplatník smí odpisovat maximálně 14% roční sazbou.

Zajímavou položkou jsou počítače, kterým je v Irsku i Německu věnována samostatná skupina. Motorová vozidla, stroje a strojní zařízení jsou ve většině členských států zařazeny do společné skupiny využívající jedinou odpisovou sazbu. Rozdíly v koeficientech rovnoměrného odpisování těchto aktiv jsou podrobněji rozebrány níže.

Poměrně velké rozdíly v koeficientech aplikovaných pro rovnoměrné odpisování panují také u staveb a budov, u kterých často záleží na stáří budovy a jejím účelu. Sazby se pohybují od 15 % u zemědělských budov v případě Irska až po 2procentní sazbu v Německu u budov postavených po roce 1924 a s povolením ke stavbě podaným před rokem 1985. Administrativní budovy se v ČR odpisují sazbou 2,02 % (v prvním roce odpisování pak 1,02 %) po dobu 50 let, což je o 10 let více než u CCCTB.

Pravidla odpisování aktiv podle systému CCCTB byla popsána již v druhé kapitole práce, v níž bylo uvedeno, že majetek je odpisován na základě doby jeho životnosti. Pokud tato doba nepřesahuje 15 let, odpisuje se 25% roční sazbou.

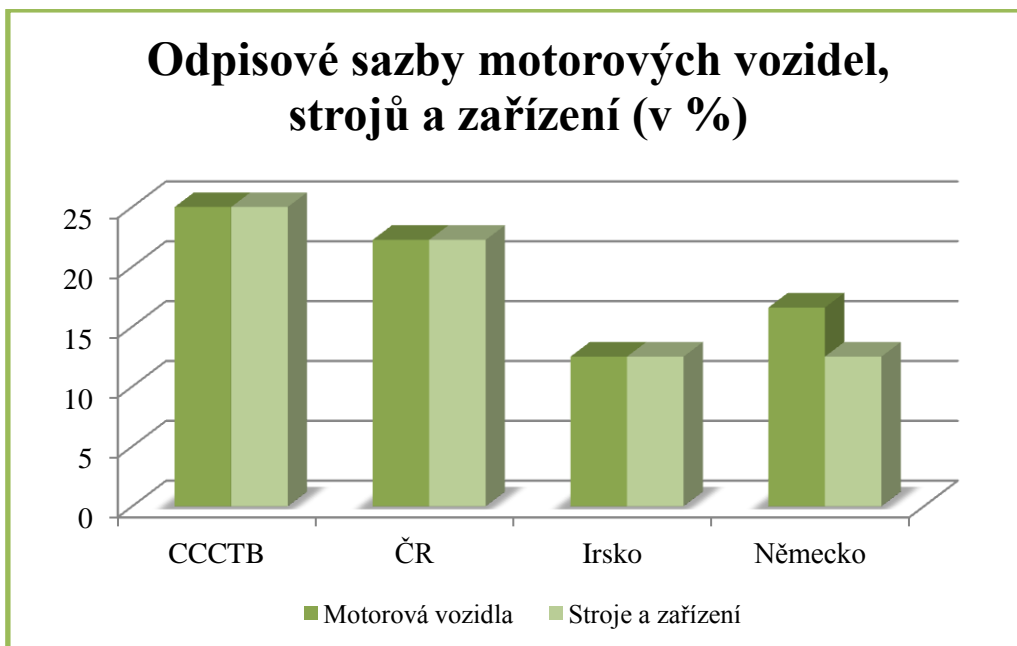
Jak bylo v předchozích odstavcích zmíněno, v případě osobních počítačů je nejen zařazení do odpisových skupin velmi odlišné, ale rozdílná je i jejich výše (viz obrázek 5).



Obrázek 5: Porovnání odpisových sazeb počítačů (vlastní zpracování)

V porovnání s CCCTB je nejpatrnější rozdíl u sazeb ČR a Irska. Osobní počítače spadají podle ZoDP do první odpisové skupiny, která v prvním roce odpisování aplikuje sazbu 20 %, v dalších letech pak 40 %. Irsko naproti tomu vyčleňuje počítače zvlášť do samostatné skupiny a rovnoměrný roční odpis uplatňuje ve výši 12,5 %.

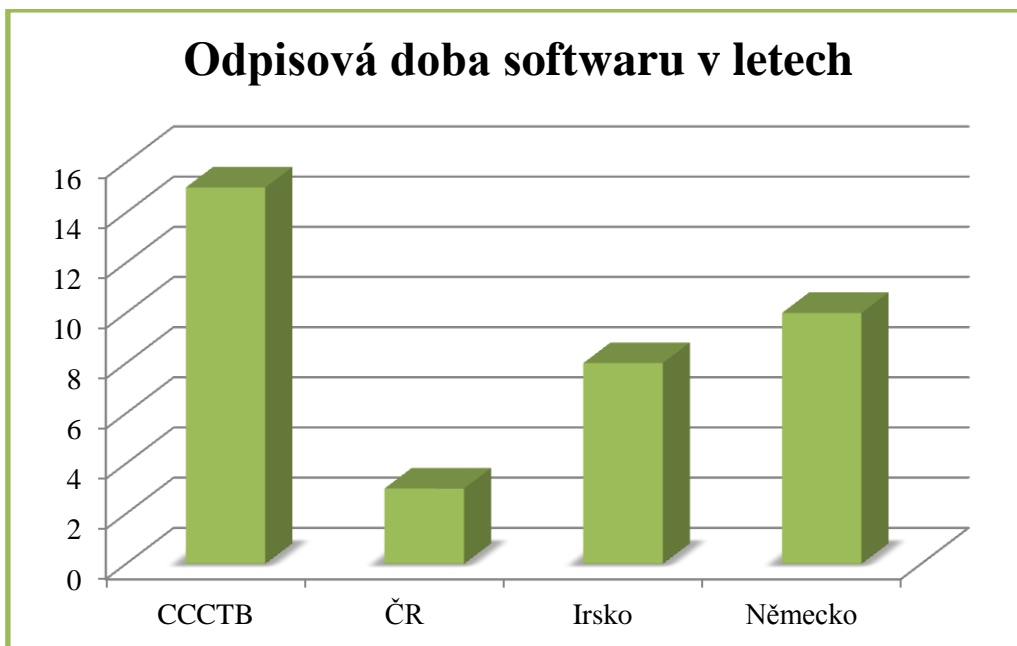
V předchozích odstavcích byl naznačen přístup států k rozřazení motorových vozidel a strojů a zařízení. Přestože jsou tyto položky v rámci daných států zpravidla umístěny do stejné skupiny, odpisové sazby se mezi sledovanými státy různí. Odlišnosti v sazbách v rámci zvolené skupiny zemí blíže vystihuje níže zobrazený obrázek 6.



Obrázek 6: Porovnání odpisových sazeb vozidel, strojů a zařízení (vlastní zpracování)

Porovnají-li se sazby motorových vozidel a strojů a zařízení vzájemně mezi sebou, je možné odvodit, že je na tyto položky z hlediska odpisování nahlíženo opravdu podobně, pouze Německo mezi nimi rozlišuje. V jeho případě se motorová vozidla odpisují 16,6% roční sazbou a stroje a zařízení pak v rozmezí 6–12,5 % (na grafu je zobrazena maximální výše). Výrazný procentuální rozdíl je patrný u CCCTB a Irska, kdy sazba navrhovaného systému společného konsolidovaného základu daně je dvakrát tak vyšší než používaná odpisová sazba vztahující se na vozidla a stroje v Irsku. Výše odpisu motorového vozidla je navíc v Irsku omezena částkou 24 000 EUR a také úrovní emise oxidu uhličitého.

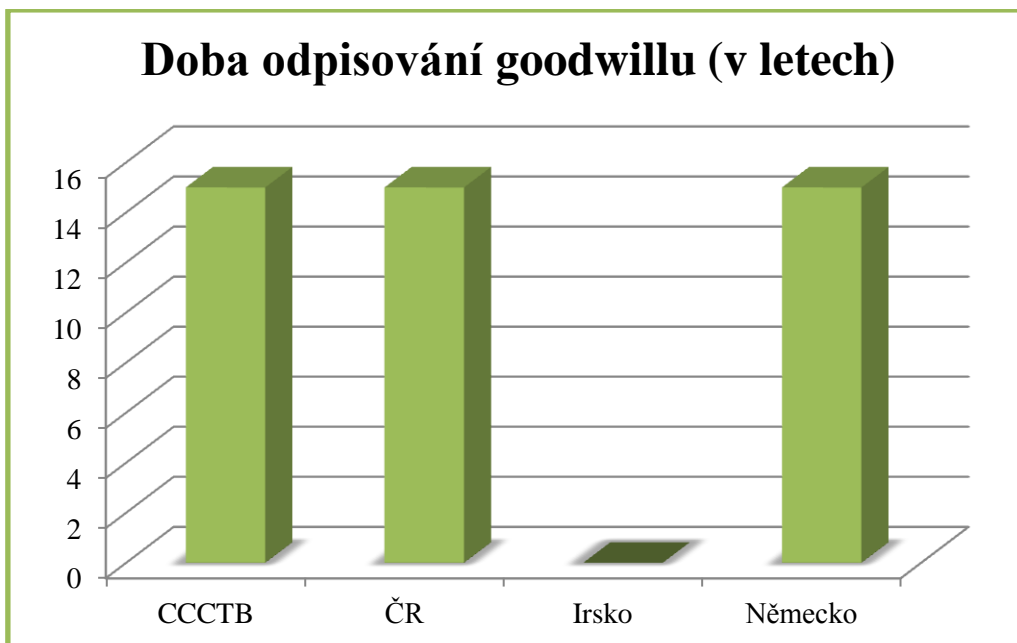
Z tabulky 9 lze vyčíst, že stejně jako v případě většiny hmotných aktiv je pro odpisování nehmotného majetku využíváno rovnoměrných odpisů. Doba použitelnosti však na rozdíl od hmotného majetku závisí na době, po kterou dané aktivum požívá právní ochrany. Tyto doby se však stát od státu různí jako v případě softwaru, jehož odpisovou dobu ve vybraných státech charakterizuje obrázek 7.



Obrázek 7: Odpisová doba softwaru v letech (vlastní zpracování)

Markantní rozdíl lze ve výše umístěném grafu zaznamenat u systému CCCTB a ČR. Zatímco v rámci režimu společného konsolidovaného základu daně se software odpisuje rovnoměrně po dobu právní ochrany, případně 15 let (pokud tuto dobu nelze určit), v ČR to jsou pouze 3 roky. V Německu obecně platí, že se odpisová doba nehmotného majetku odvíjí od předpokládané doby životnosti, což představuje shodný bod s politikou CCCTB. Tato doba se nicméně obvykle pohybuje v intervalu 5–10 let. Irsko má naproti tomu pevně stanový počet let, po který bude software odpisován, tato doba činí 8 let. Z toho vyplývá, že CCCTB i všechny členské státy počítají s tzv. časovými odpisy.

Menší výkyvy v odpisové politice nehmotných aktiv je možné nalézt v případě goodwillu. Jeho doba odpisování je ve zvolených případech zachycena na následujícím obrázku 8.



Obrázek 8: Doba odpisování goodwillu v letech (vlastní zpracování)

Ačkoli se odpisové doby goodwillu shodují v případě CCCTB, ČR i Německa, je zajímavé, že v Irsku tamní zákony nedovolují goodwill daňově odpisovat vůbec. Pokud by tedy došlo k přijetí navrhovaného CCCTB, jednotná úprava odpisování goodwillu by nejvíce ovlivnila právě zmíněné Irsko.

V úvodní části problematiky odpisů byly zmíněny užívané metody odpisování majetku. Zde bylo zjištěno, že povolené metody se v zemích částečně liší. Podle tabulky 9 je zrychlený způsob odpisování povolen v ČR, Německu i Irsku.

Poplatníkům v ČR se nabízí možnost zrychleného odpisování v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. V případě zrychlené metody se hodnota odpisu za první rok vypočítá jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu. Odpisy následujících let jsou stanoveny jako podíly dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které je majetek odpisován. V Německu se naopak zrychlené odpisy používají pouze u některého hmotného majetku, například u strojů a strojních zařízení, které byly pořízeny v letech 2009 a 2010. Zrychlený způsob odpisování stanovuje odpis ve výši dva a půl násobku rovnoměrné sazby. Možnost zrychleného odpisování nabízí ale i Irsko, které umožňuje odepsat až 100 % investice již v prvním roce. Nicméně tato daňová

pobídka se vztahuje jen na vybraná energeticky úsporná zařízení. Současná podoba navrhovaného systému CCCTB problematiku zrychleného odpisování neřeší vůbec.

Implementace společného konsolidovaného základu daně by tedy pro sledované daňové systémy znamenala nemalé změny v jejich odpisových politikách. Už samotné odpisové skupiny dlouhodobých aktiv jednotlivých členských států by musely být upraveny dle potřeb Směrnice. Další zásadní úprava by se týkala metod odpisování majetku. Jelikož systém CCCTB řeší pouze problematiku rovnoměrného odpisování aktiv, znamenalo by to pro daňové poplatníky v ČR, Irsku a Německu konec využívání zrychlených odpisů, prostřednictvím kterých lze odpisovat v ČR téměř veškerý dlouhodobý hmotný majetek, v Irsku vybraná energeticky úsporná zařízení a v Německu pak některé stroje a zařízení. Rovnoměrné odpisy dlouhodobých hmotných aktiv by byly ve vybraných zemích EU rovněž ovlivněny přijetím navrhovaného systému, důvodem by byla potřebná modifikace sazeb. CCCTB totiž odpisuje majetek podle doby životnosti a v případě, že tato doba nepřekročí hranici 15 let, odpisuje se aktivum roční sazbou ve výši 25 %. Odpisování nehmotného majetku by bylo přijetím CCCTB rovněž ovlivněno. Přestože všichni sledovaní členové EU využívají při odpisování tohoto druhu majetku metodu rovnoměrnou, odpisové doby se různí. A lze se setkat i se situací, kdy na rozdíl od CCCTB národní ustanovení o korporátní dani nedovoluje daný majetek odpisovat, jako například v Irsku goodwill.

4.3 Daňové ztráty

Rozdíly v pravidlech ohledně uplatnění daňových ztrát jsou v jednotlivých členských státech EU rovněž znatelné, přesto jsou však způsoby odpočtu ztrát poměrně snadno porovnatelné.

Metody přenosů ztrát byly v předcházejících kapitolách již představeny. Ztrátu je možné převést zpětně (tzv. „*tax loss carry-back*“), tzn. společnost uplatní ztrátu vůči daňovým základům z minulých let. Pro poplatníka je tento způsob výhodný především v období jeho zániku, jelikož vzniklou ztrátu už není schopen oproti budoucím zdanitelným ziskům

uplatnit. Možnost přenesení ztráty do následujících období (tzv. „*tax loss carry-forward*“) je dalším způsobem, jak naložit s daňovou ztrátou.

Odpočet daňové ztráty výrazným způsobem ovlivňuje výši daňového základu korporátní daně, což je také jedním z důvodů, proč se CCCTB touto otázkou podrobně zaobírá. Následující tabulka 11 porovnává možnosti přenosu daňových ztrát při využití systému CCCTB a současnou národní legislativou vybraných členských států EU.

Tabulka 11: Možnost přenosu daňových ztrát

Daňový systém	Uplatnitelnost daňových ztrát	
	<i>Carry-back</i>	<i>Carry-forward</i>
CCCTB	nelze	neomezeně
Česká republika	nelze	5 let
Irsko	3 roky	neomezeně
Německo	1 rok	neomezeně

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je patrné z tabulky 11, způsoby uplatnění ztrát odpočtem se ve sledovaných systémech vcelku liší. Pokud by byl navrhovaný systém CCCTB schválen a společnost by se pro něj rozhodla, mohla by ztrátu uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích. Její odpočet není časově nijak vyhrazen. Co CCCTB poplatníkům ovšem nenabízí, je možnost zpětného rozložení ztrát.

Legislativa České republiky zpětný přenos ztrát rovněž neumožňuje. V čem se však ČR a CCCTB odlišuje, je doba uplatnitelnosti ztráty. Zatímco u systému CCCTB je doba přenosu do budoucích období neomezená, v případě ČR je odpočet daňové ztráty časově ohraničen. Od základu daně ho lze odečíst nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích bezprostředně po roce, ve kterém ztráta vznikla a byla vyměřena.

Irsko v případě stejné obchodní aktivity dovoluje poplatníkům přenášet ztráty do následujících období bez jakéhokoli časového omezení, proti ziskům z odlišené činnosti je možné započíst pouze část ztráty. Zpětně se smí ztráta rozložit na dobu až 3 let.

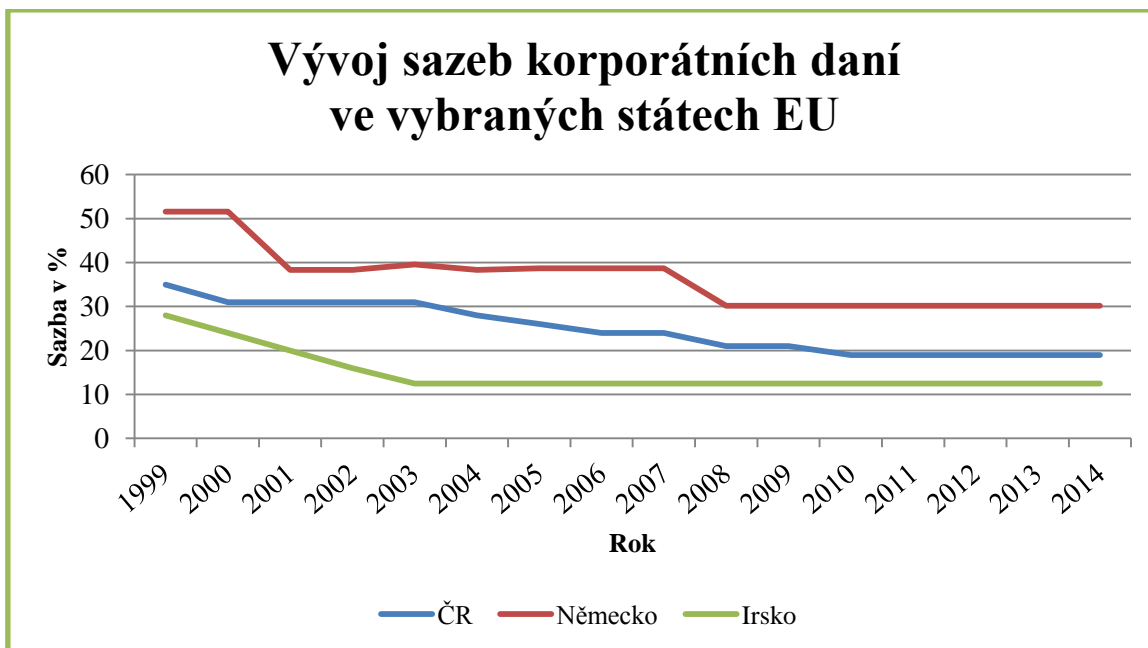
Shodným bodem pro daňový systém CCCTB a Irska je tedy oproti ČR neomezená doba započtení ztráty vůči daňovým základům budoucích období.

Obdobně jako CCCTB a Irsko povoluje Německo přenos ztrát do následujících období, přičemž doba přenosu není nijak omezena. Avšak jak bylo zmíněno v předchozí kapitole, existuje zde navíc podmínka ohledně převoditelnosti ztráty, a to taková, že ztráta nesmí převýšit částku 1 milionu EUR čistého příjmu v daném zdaňovacím období. V Německu lze také uplatnit ztrátu 1 rok zpětně, maximálně však do hodnoty o výši 1 milionu EUR.

ČR by se tedy při přechodu na systém CCCTB od současné úpravy problematiky uplatnění daňových ztrát příliš neodchýlila. Jedinou změnou by představovalo prodloužení doby přenášení ztrát do následujících období, kde by se pětiletá doba protáhla donekonečna. Na rozdíl od ČR, irské a německé daňové systémy již neomezený přenos ztrát do budoucích období povolují. Naopak poplatníci z těchto členských států EU, kteří by se rozhodli pro vstoupení do systému CCCTB, by byli ochuzeni o variantu zpětné převoditelnosti ztrát, jelikož daný systém tuto možnost započtení ztrát neuvažuje.

4.4 Sazba korporátní daně

Sazby korporátní daně jsou v členských státech EU velmi rozdílné. Vývoj sazeb korporátních daní v ČR, Německu a Irsku od roku 1999 až do roku 2014 znázorňuje následující obrázek 9.



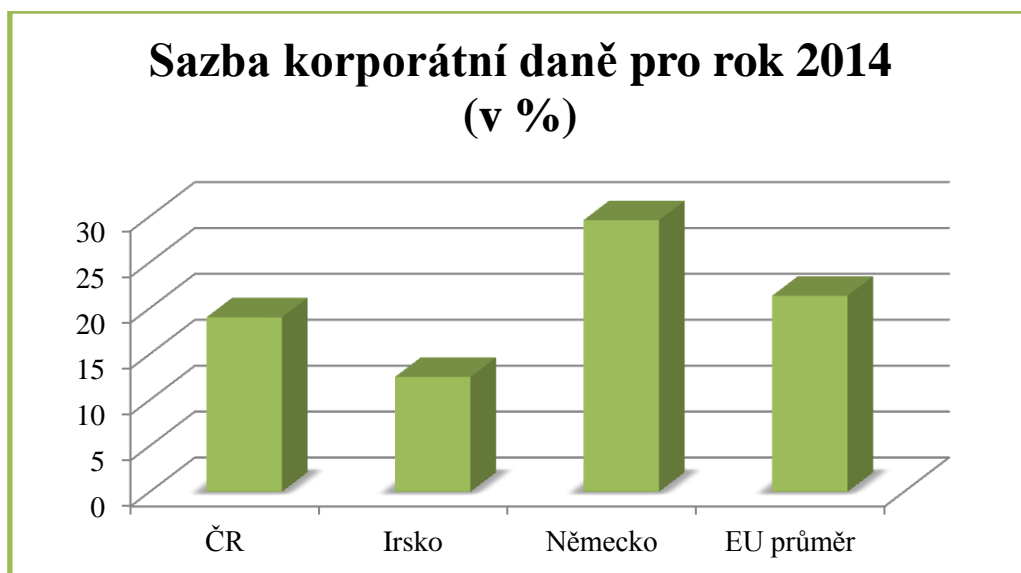
Obrázek 9: Vývoj sazeb korporátních daní ve vybraných státech EU (vlastní zpracování)

Z obr. 9 je zřejmé, že v rámci sledovaného období se u sazeb korporátních daní ve vybraných státech Unie projevuje klesající tendence. Největší změny jsou patrné v Německu, kde se koncem 90. let minulého století pohybovala sazba daně kolem 50 %, zatímco nynější celková míra dosahuje zhruba 30 % (základní sazba pak činí 15 %). Sazby daně z příjmů právnických osob byly v ČR v průběhu let rovněž postiženy několika vývojovými změnami. Během předešlých patnácti let došlo postupně k poklesu sazby o celých 16 procentních bodů. Aktuální sazba 19 % je v ČR v účinnosti od roku 2010. Irsko oproti tomu používá stejnou výši sazby daně již od roku 2003. Sazba korporátní daně je tedy v Irsku dlouhodobě nejnižší s hodnotou 12,5 %. Ačkoli se u daňových sazeb v ČR, Irsku i Německu v průběhu pozorovaného období projevuje obdobný vývojový trend, rozdíly mezi nimi jsou stále výrazné. Vždyť současná sazba korporátní daně je v Irsku 12,5 %, zatímco Německo se blíží 30% hranici sazby daně, což představuje rozdíl větší než 17 procentních bodů mezi těmito státy.

Cílem navrhované Směrnice o CCCTB však není harmonizace daňových sazeb v EU, nýbrž vytvoření jednotného konsolidovaného daňového základu právnických osob. To znamená, že základ daně vypočtený podle speciálního vzorce se přerozdělí mezi jednotlivé členské země, jež následně přidělený podíl základu zdaní vlastní sazbou korporátní daně. Sazby tedy zůstávají v kompetenci členských států, které je budou moci i nadále

poupravovat podle svých rozpočtových preferencí a využívat je jako konkurenční výhodu v daňové soutěži. Pokud skutečně dojde k přijetí navrhovaného systému CCCTB, nezdá se prozatím pravděpodobné, že by EU usilovala i o sjednocení daňových sazeb, přestože návrh na jednotnou sazbu daně z příjmů právnických osob se již stal předmětem diskuze na zasedání Evropské rady.

Případné sjednocení výše korporátní daně by vycházelo z průměru všech členských států EU. Komparaci průměrné evropské daňové sazby se sazbami DPPO vybraných unijních zemí znázorňuje následující obrázek 10.



Obrázek 10: Porovnání sazby DPPO čl. států s průměrem EU (vlastní zpracování)

Jak lze zpozorovat z obrázku 10, průměrná sazba korporátní daně evropské osmadvacítky činí 21,34 %, ale předpokládá se, že jednotná daňová sazba by se pohybovala ve výši 25 %, což by pro Irsko a ČR znamenalo značné navýšení sazby DPPO oproti současnému stavu a mohlo by vést k ohrožení jejich konkurenceschopnosti na světových trzích. Naopak Německo, které má jednu z nejvyšších sazeb v Evropě a hůře se mu lákají společnosti a kapitál, je zastáncem jednotné sazby. Zavedení společné korporátní daně by tak omezilo odchod společností do zemí s nižším daňovým zatížením. Na tomto stavu by trátilo obzvláště Irsko, které využívá nízkou sazbu korporátní daně o hodnotě 12,5 %. Ztráta této zásadní daňové pobídky by pro zemi mohla znamenat odliv zahraničních investorů.

4.5 Modelace rozdílů mezi národní legislativou států EU a CCCTB

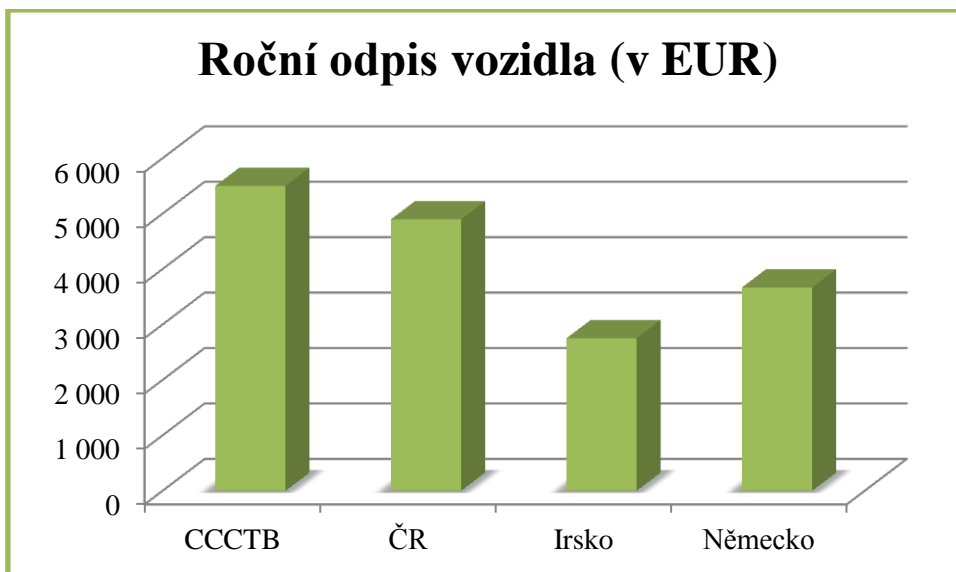
Pro další modelování odlišností mezi národní legislativou upravující ustanovení ohledně korporátní daně vybraných členských států EU a systémem CCCTB byl vybrán fiktivní podnik zabývající se obchodní činností. V rámci této korporace jsou zkoumány přístupy k daňovým odpisům dlouhodobého hmotného majetku a možnostem přenosu daňové ztráty. Tyto položky byly zvoleny, protože patří k těm nejvýznamnějším z hlediska ovlivňování výše základu daně. Na základě sestavených modelových situací je zkoumán rozdíl mezi danými členy EU a konceptem CCCTB.

Daňové odpisy v kontextu národních daňových legislativ a CCCTB

K 1. 1. 2015 si obchodní korporace pořídila na fakturu motorové vozidlo pro podnikatelské účely. Automobil byl vložen do obchodního majetku společnosti v pořizovací ceně 22 000 EUR, která byla odpisována prostřednictvím rovnoměrné odpisovací metody. Problematika odlišného pojetí odpisů tohoto hmotného majetku dle národních legislativ vybraných unijních zemí ve srovnání s CCCTB je zkoumána níže.

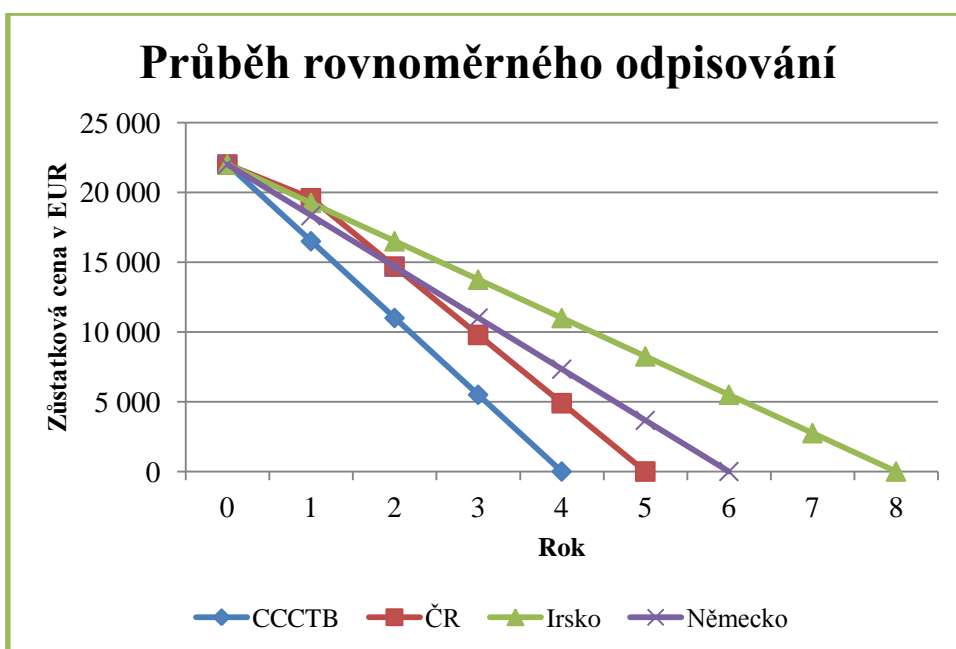
Motorová vozidla se v národních legislativách jednotlivých členských států EU liší nejen zařazením do různých odpisových skupin, ale i ročními sazbami. Odpis pro jeden rok se stanoví ve výši jedné setiny součinu pořizovací ceny vozidla a roční odpisové sazby daného daňového systému, která je 25 % pro CCCTB, 11 % v prvním roce a 22,25 % v dalších letech pro ČR, 12,5 % pro Irsko a přibližně 16,6 % pro Německo. Jsou zde tedy celkem čtyři odlišné varianty propočtů daňového odpisování (viz Příloha C).

Následující obrázek 11 znázorňuje výše rovnoměrných odpisů automobilu v druhém roce podle pravidel vybraných daňových legislativ (částky jsou uvedeny v eurech).



Obrázek 11: Velikost ročního odpisu motorového vozidla (vlastní zpracování)

Korporace, která by se rozhodla vstoupit do systému CCCTB, by podle pravidel Směrnice stanovila roční odpis motorového vozidla ve výši 5 500 EUR, což je oproti ostatním sledovaným zemím nejvyšší hodnota odpisu za jeden rok. Podle současné úpravy by v ČR byl ze stejné pořizovací ceny o velikosti 22 000 EUR vypočítán roční odpis v hodnotě 4 895 EUR. Na základě irské legislativy by společnost kalkulovala odpis automobilu v částce 2 750 EUR, v Německu pak 3 667 EUR. Odlišnosti v koeficientech rovnoměrného odpisování se promítají i do odpisové doby hmotného majetku (viz obrázek 12).

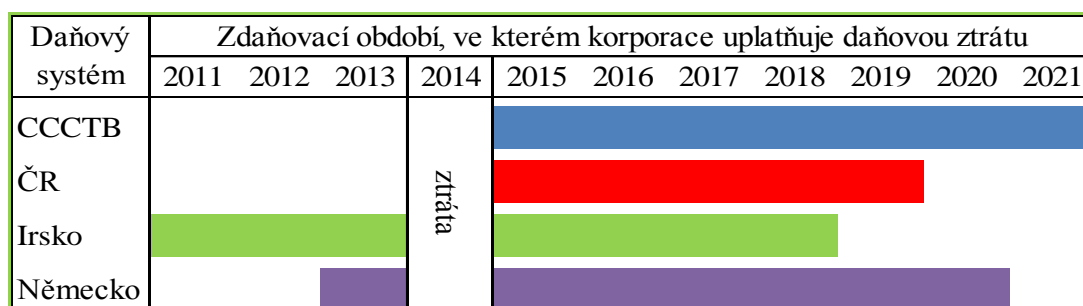


Obrázek 12: Průběh rovnoměrného odpisování vozidla (vlastní zpracování)

Z výše uvedeného obrázku je patrné, že pro irskou rezidentní společnost by přechod na systém CCCTB znamenal zkrácení doby odpisování motorového vozidla na polovinu, tzn. z 8 let na 4 roky. Průběhu odpisování vozidla podle pravidel CCCTB se naproti tomu nejvíce blíží odpisová politika ČR, podle které by korporace odpisovala automobil 5 let. Rozbor dále ukázal, že daná společnost by v podmínkách německé legislativy musela oproti navrhovanému systému společného konsolidovaného základu daně odpisovat vozidlo o 2 roky déle.

Daňové ztráty v kontextu národních daňových legislativ a CCCTB

Společnost zabývající se obchodní činností vykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období kalendářního roku 2014 daňovou ztrátu ve výši 600 500 EUR. V předchozích 3 letech její základ daně činil vždy 77 250 EUR, od roku 2015 dosáhne daňový základ každoročně částky 95 000 EUR. Předpokládá se, že společnost ve sledovaném období podstatným způsobem nezmění svoji vlastnickou strukturu. Následující obrázek 13 zobrazuje, v jakých obdobích by společnost mohla v podmínkách vybraných daňových systémů uplatnit daňovou ztrátu. Data, ze kterých obrázek 13 vychází, jsou umístěna v Příloze D.



Obrázek 13: Odpočet ztráty ve vybraných daňových systémech (vlastní zpracování)

Česká rezidentní společnost by v souladu se současnou právní úpravou mohla uplatnit ztrátu pouze částečně, a to nejdéle do roku 2019 ve výši 475 000 EUR z celkové daňové ztráty 600 500 EUR. Pokud by tato společnost vykazovala svůj základ daně podle pravidel systému CCCTB, mohla by si ztrátu započíst proti daňovému základu celou bez jakékoli časové restrikce. Možnost neomezeného přenosu ztrát do budoucích období se kromě CCCTB týká i Irska a Německa. Tyto země dokonce umožňují ztrátu přenést

zpětně. Daná společnost by v podmínkách německé legislativy mohla začít uplatňovat ztrátu zpětně o 1 rok, tzn. v roce 2013. Zbylá ztráta 523 250 EUR, která nemohla být uplatněna v minulých letech ani v současném zdaňovacím období, by byla přenesena do let budoucích. Obdobná situace se týká Irska, kde by společnost podle tamních zákonů mohla započíst odpočet ztráty již v roce 2011, a stejně jako v případě Německa by zbytek ztráty uplatnila v následujících letech. Jestliže by společnost sídlící v Irsku nebo Německu vstoupila do systému CCCTB, musela by od zpětného započtení ztráty upustit. Ztrátu by i přesto odečetla celou.

Shrnutí provedené komparace národních legislativ s konceptem CCCTB

Výše provedeným zkoumáním ve fiktivní korporaci v rámci systému společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob a vybraných národních legislativ členských států EU bylo zjištěno, že rozdíl mezi ustanoveními korporátní daně v daných daňových systémech je podstatného charakteru.

Aby bylo možné porovnat odlišnosti v průběhu odpisování ve zvolených legislativách, byl automobil ve všech případech odpisován rovnoměrně. V České republice nicméně ZoDP poskytuje možnost odpisovat majetek i zrychleným způsobem. Pokud by se tedy společnost s daňovou povinností v ČR rozhodla přestoupit na systém CCCTB, přišla by o zajímavou variantu optimalizace daňového základu. U rovnoměrného odpisování však nejsou rozdíly mezi ČR a CCCTB příliš výrazné. Z výzkumu vyplynulo, že velikost ročního odpisu vozidla je v podmínkách systému společného konsolidovaného základu daně korporací větší než v případě odpisování podle české úpravy, což ve výsledku povede k o rok kratší odpisové době vůči ČR. Pokud by společnosti vznikla daňová ztráta, mohla by si ji podle české právní úpravy odečíst od daňového základu maximálně v 5 následujících zdaňovacích obdobích. Kdyby též společnost vykazovala základ daně v rámci systému CCCTB, mohla by daňovou ztrátu uplatnit bez jakéhokoli časového omezení.

Opravdu markantní rozdíl u odpisové politiky by zaznamenala irská rezidentní společnost po přestupu na systém CCCTB, v rámci kterého by musela zkrátit počet let, po které může

majetek odepisovat, a to na polovinu. Korporace by tak byla připravena o 4 zdaňovací období, během nichž by mohla pomocí daňových odpisů hmotného majetku optimalizovat svůj daňový základ. Za touto skutečností je vyšší roční odpisová sazba, jež v případě CCCTB dosahuje hodnoty 25 %, což je dvakrát více než u irského koeficientu rovnoměrného odpisování motorových vozidel. Jestliže by korporace řídící se podle pravidel společného konsolidovaného korporátního základu daně vykázala daňovou ztrátu, mohla by ji neomezeně přenést do dalších let, stejně jako to povoluje současná irská právní úprava. Ta ovšem navíc povoluje započíst ztráty až 3 roky zpětně. Společnost může tudíž začít uplatňovat ztráty již v předešlých letech a v případě existence zbylé ztráty ji může uplatnit i v letech budoucích. Vstoupením do systému CCCTB by společnost přišla o tuto možnost.

Stejně jako v případě Irska a České republiky, odpisuje Německo díky nižší roční odpisové sazbě motorové vozidlo delší dobu, než je tomu u navrhovaného společného konsolidovaného základu daně z příjmu korporací. Průběh odpisování se u německé rezidentní společnosti z časového hlediska pohybuje mezi irskou a českou verzí odpisové doby. Vstup do systému CCCTB by vedl ke snížení počtu let, během kterých lze prostřednictvím daňových odpisů ovlivňovat výsledek hospodaření, resp. základ daně. Německo, totožně s CCCTB, poskytuje možnost neomezeného přenosu daňových ztrát do budoucích období. Oproti navrhovanému systému je nicméně německým společnostem umožněn zpětný přenos ztrát o 1 rok. Zbylá ztráta, která by v minulém období nemohla být uplatněna, by se stala položkou ovlivňující základ daně v letech budoucích.

Komparace prokázala, že rozdíly mezi ustanoveními korporátní daně České republiky, Irska, Německa a systémem společného konsolidovaného korporátního základu daně opravdu existují a že v určitých oblastech jsou dané odlišnosti velmi podstatné. Jedna z těchto oblastí je odpisová politika, kterou by společnosti sídlící ve vybraných členských zemích EU musely přechodem na CCCTB upravit. Korporacím by byla v první řadě znemožněna volba odpisovat majetek pomocí zrychlené metody odpisování, jejíž užití povoluje ČR a v některých případech i Německo a Irsko. Přijetím navrhovaného systému by dále došlo ke změně (ve většině případů zvýšení) ročních odpisových sazeb, a tedy i doby odpisování. Poněkud menší změny by byly po přijetí CCCTB realizovány v přístupu

k uplatnění daňové ztráty. Českým rezidentním korporacím by se prodloužila doba přenosu daňové ztráty do budoucích období. Ochuzeny by ovšem byly německé a irské společnosti, které by již nemohly uplatňovat ztrátu zpětně, poněvadž systém CCCTB tuto možnost nepovoluje. Z provedeného výzkumu vyplývá, že implementace společného konsolidovaného korporátního daňového základu by způsobila změny ve všech sledovaných členských státech Unie, nejvýraznější však v Irsku.

Závěr

V současné době společnosti působící v mezinárodním měřítku musí při výpočtu korporátního základu daně v rámci Evropské unie pracovat až s 28 odlišnými daňovými předpisy. To nadnárodním korporacím s obchodní činností ve více členských státech EU významným způsobem znesnadňuje podnikání. Řešení tohoto problému vidí Evropská komise v harmonizaci korporátního zdanění. Poslední novinkou na tomto poli je systém jednotného konsolidovaného korporátního daňového základu. Na tomto projektu pracovala skupina daňových expertů už od počátku nového tisíciletí a v roce 2011 nakonec tato činnost vyústila ve zveřejnění návrhu Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Záměrem navrhovaného předpisu je zavést společná pravidla pro zdaňování příjmů společností v rámci systému CCCTB.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat harmonizační průběh v oblasti korporátních daní v Evropské unii a definovat pravidla pro výpočet společného konsolidovaného základu daně korporací. Práce se zaměřila na rozbor daňových principů tří členských států Unie. Předmětem zkoumání byly vybrané položky, které významně ovlivňují základ daně. Účelem této analýzy bylo zjistit, jak výrazně by se přijetí CCCTB odrazilo do současné úpravy výpočtu korporátního daňového základu České republiky, Irska a Německa. Komparace byla zacílena především na rozdíly v ocenění zásob při jejich výdeji do spotřeby, odpisových metodách dlouhodobých aktiv a v možnostech přenosu daňových ztrát. S ohledem na úsilí některých členů Unie o zavedení jednotné korporátní daně byly analyzovány i daňové sazby pozorovaných zemí.

Rozbor způsobů oceňování zásob při výdeji do spotřeby ve sledovaných zemích Unie a systému CCCTB ukázal, že používané metody jsou téměř shodné. Většina členských států povoluje využití jak váženého aritmetického průměru, tak metody FIFO. Implementace CCCTB by vedla ke změně pouze v případě Německa, které v souladu s aktuální právní úpravou upřednostňuje metodu LIFO před FIFO. Navrhovaný systém společného konsolidovaného základu daně metodu LIFO nepodporuje.

Analýza dále ukázala, že možnosti přenosu daňových ztrát v národních legislativách členských států EU jsou oproti konceptu CCCTB rovněž odlišné. České rezidentní korporace by se přechodem na systém společného konsolidovaného základu daně společností od současných pravidel ohledně vzniklých ztrát příliš neodklonily. Při porovnání české legislativy s CCCTB byly vyzkoumány rozdíly pouze v oblasti přenosu ztrát do budoucích období. Pokud by korporace vykazovaly daňový základ podle CCCTB, mohly by daňovou ztrátu uplatnit bez časového omezení, namísto maximálně 5 následujících zdaňovacích období podle nynější úpravy. Směrnice neuvažuje možnost zpětného započtení vzniklých ztrát, což je v případě Irska a Německa možné. Irští poplatníci smí zpětně rozložit ztrátu na dobu až 3 let, v Německu pak 1 rok zpětně, maximálně však do částky 1 milion EUR.

Opravdu značné rozdíly jsou patrné v odpisových politikách sledovaných členských států. Implementace CCCTB by zasáhla do samotných odpisových skupin dlouhodobých aktiv a povolených metod odpisování. Poněvadž Směrnice upravuje pouze problematiku rovnoměrného odpisování aktiv, státy EU by musely upustit od využití zrychlených odpisů pro stanovení základu daně. Zrychlenou metodu odpisování je na území ČR možné aplikovat u většiny dlouhodobých hmotných aktiv, v Německu pak u takového majetku, jenž byl pořízen v letech 2009 a 2010, a v případě Irska u energeticky úsporných zařízení. Navrhovaná Směrnice by modifikovala i roční sazby rovnoměrné metody odpisování. Díky 25% sazbě by se společností přechodem na CCCTB zkrátila odpisová doba některého dlouhodobého hmotného majetku. Tato skutečnost byla potvrzena i v modelové situaci, kde bylo prokázáno, že rozdíly mezi vybranými legislativami členských států EU a systémem CCCTB existují a že v určitých oblastech jsou poměrně značné. Zavedení CCCTB by způsobilo změny ve všech sledovaných členských státech Unie.

Účelem CCCTB je vytvoření jednotného způsobu výpočtu daňového základu, kdy konsolidovaný základ daně vypočtený podle pevně daného vzorce bude přerozdělen mezi jednotlivé členské státy EU, které si přidělený podíl daňového základu zdání vlastní sazbou korporátní daně. To znamená, že přijetím navrhovaného systému by nemělo dojít k zavedení jednotné korporátní daně ve výši 25 %. Sazby této daně zůstanou v kompetenci unijních států. I když jednotná výše korporátní daně v rámci Unie není v současné době

pravděpodobná, je možné, že přijetí CCCTB povede k nižším daňovým příjmům národních rozpočtů a potenciálně k navýšení sazby daně v případě některých států, jako je Irsko.

Úsilí o prosazení transparentnějšího a spravedlivějšího daňového systému v rámci EU způsobilo tlak na rychlejší harmonizační proces v oblasti korporátních daní. Navrhovaný systém CCCTB by měl být tím krokem, jenž posune harmonizaci vpřed. Pro jeho zavedení je třeba vyřešit ještě řadu zásadních otázek, mezi které patří například režim systému. K současné podobě návrhu společného konsolidovaného daňového základu společností se převážná většina členských států staví negativně. Ze sledovaných zemí se pro realizaci Směrnice vyslovilo jen Německo, a to s drobnými připomínkami. Hlavním argumentem odporujících států je problematika daňové suverenity, o kterou by ve větší části členové EU přišli, pokud by harmonizace daňového základu přešla ve snahu o sjednocení výše daňových sazeb. Daňová harmonizace je dlouhodobým a komplikovaným procesem, v rámci kterého by se měl brát zřetel na národní odlišnosti jednotlivých ekonomik. Pro jeho dosažení je však nutná řada kompromisů ze stran příslušných států. Dá se tedy předpokládat, že i otázka částečné harmonizace korporátních daní v podobě přijetí systému společného konsolidovaného korporátního základu daně zůstane nadále předmětem vyjednávání mezi jednotlivými členskými zeměmi Evropské unie.

Seznam literatury

ALTMAN, Z. D., 2005. *Dispute resolution under tax treaties*. Amsterdam: IBFD, Academic Council, 2005. ISBN 90-760-7894-7.

ASHTA, A., 2006. *The Parent Subsidiary Directive (90/435/EEC)* [online]. Dijon: Burgundy School of Business – CEREN, 2006 [vid. 2014-09-28]. Dostupné z: http://www.researchgate.net/publication/228129340_The_Parent_Subsidiary_Directive/file/60b7d5203ab70964c3.pdf

BETTENDORF, L. et al., 2009. *Corporate Tax Harmonization in the EU* [online]. Oxford University: Centre for Business Taxation, 2009 [vid. 2014-11-11]. Dostupné z: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_09/WP0932.pdf

BLECHOVÁ, B., 2013. Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice rady EU o CCCTB. In: *Acta academica karviniensia* [online]. OPF SU Karviná, 2013 [vid. 2015-03-23]. ISSN 1212-415X. Dostupné z: <http://www.slu.cz/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/docs-1-2013/Blechova.pdf>

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. V., 2011. *European tax handbook 2011*. 22nd annual ed. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN 90-872-2093-6.

BRAGG, S. M. a B. JENTLESON, 2011. *Wiley GAAP 2012: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. 10th edition. Hoboken: Wiley, 2011. ISBN 978-0-470-92396-2.

COM(2011) 121 final: *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. European Commission, Brussels, 16. března 2011 [vid. 2014-08-18]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:EN:PDF>

CRAMPTON, A., S. DOROFEYEV et al., 2011. *European Comparison: UK & Germany: The main differences between UK and German accounting practice* [online]. London: Deloitte & Touche, 2011 [vid. 2015-04-03]. Dostupné z: http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/uk_ger.pdf

DĚDIČ, J. a P. ČECH, 2004. *Evropské právo společností*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-110-6.

Ernst & Young, 2011. *UK GAAP vs. IFRS: The basics Spring 2011* [online]. 2011 [vid. 2015-04-03]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/\\$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf)

Ernst & Young, 2014, a. *Worldwide corporate tax guide 2014* [online]. 2014 [vid. 2015-03-01]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf)

Ernst & Young, 2014, b. *Tax matters: Irish tax guide 2014* [online]. 2014 [vid. 2015-04-02]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-matters-irish-tax-guide-2014/\\$FILE/EY-tax-matters-irish-tax-guide-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-matters-irish-tax-guide-2014/$FILE/EY-tax-matters-irish-tax-guide-2014.pdf)

EU, Taxation and Customs Union a Eurostat, 2014. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg: Publications Office of the EU, 2014 [vid. 2015-03-02]. ISBN 978-92-79-28852-4. Dostupné také z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf

Europa, 2007. *Mutual assistance by Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premium* [online]. EU: European Commission, 2007 [vid. 2014-09-29]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/other/l33029_en.htm

European Commission, 2014, a. *Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation* [online]. EC: Taxation and Customs Union DG, 2014 [vid. 2014-09-28]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm

European Commission, 2014, b. *Parent companies and their subsidiaries in the European Union*. [online]. EC: Taxation and Customs Union DG, 2014 [vid. 2014-10-02]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm

Euroskop, 2011. *Institucionální záležitosti v únoru 2011* [online]. Vláda České republiky, 2011 [vid. 2015-03-25]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8443/18474/clanek/institucionalni-zalezitosti-v-unoru-2011/>

Finfacts Ireland: Business & Personal Finance Portal, 2015. *IRISH TAXATION 2015 and 2014* [online]. Finfacts Multimedia Limited, 2015 [vid. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.finfacts.ie/taxfacts.htm>

FREEDMAN, J. a G. MACDONALD, 2012. The Nature of the Directive: Rules or Principles? In: *The KPMG Guide to CCCTB, Part 1* [online]. 2nd ed. KPMG International Cooperative, 2012 [vid. 2014-10-17]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part1.pdf>

IPB USA, 2008. *Germany Taxation Laws and Regulations Handbook*. Washington DC, USA: Int'l Business Publications, 2008. ISBN 9781433079856.

KIRSHNER, J. A., 2009. *A Third Way: Regional Restructuring and the Societas Europaea* [online]. Cambridge: Centre for Business Research, University of Cambridge, 2009 [vid. 2014-10-12]. Dostupné z: <http://www.cbr.cam.ac.uk/pdf/WP385.pdf>

KOZELSKÝ, T. a J. JEDLIČKA, 2013. Korporátní daně v Evropské unii. *Speciální analýzy* [online]. Praha: EU Office České spořitelny, 2013 [vid. 2014-11-03]. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf

KPMG, 2015. *Tax rates online* [online]. 2015 [vid. 2015-04-03]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/tax-rates-online.aspx>

KPMG's EU Tax Centre, 2011. *The KPMG Guide to CCCTB, Part 2* [online]. KPMG International Cooperative, 2011 [vid. 2014-11-23]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

KRULIŠ, K., 2014. Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online]. In: KOVANDA, L. a K. KRULIŠ. *Pět témat pro nový Evropský parlament*. Asociace pro mezinárodní otázky, 2014. [vid. 2014-11-22]. Dostupné z: http://www.amo.cz/editor/image/produkty1_soubory/pet-temat-pro-novy-evropsky-parlament.pdf

LÁCHOVÁ, L., 2007. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

LANG, M., 2008. *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*. Boston: Wolters Kluwer Law, 2008. ISBN 978-90-411-2666-5.

LANG, M., P. PISTONE, J. SCHUCH a C. STARINGER, 2008. *Introduction to European tax law: direct taxation*. 3rd edition. Boston: Wolters Kluwer Law, 2008. ISBN 978-1-907444-68-5.

LENOIR, N., 2008. *The Societas Europaea (SE) in Europe: A promising start and an option with good prospects* [online]. Igitur, 2008 [vid. 2014-10-23]. Dostupné z: <http://www.utrechtlawreview.org/index.php/ulr/article/view/57/57>

LODIN, S. O. a M. GAMMIE, 2001. *Home State Taxation* [online]. IBFD Publications, Amsterdam, 2001 [vid. 2014-10-29]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/hst_book_summary.pdf

MARKOVÁ, H., 2015. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5507-6.

NERUDOVÁ, D., 2005. Harmonizace přímého zdanění v EU. *Daně a právo v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2005, roč. 2, č. 6 [vid. 2014-07-31]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

NERUDOVÁ, D., 2011, a. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru? *Daňový expert* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2011, roč. 7, č. 5 [vid. 2014-08-10]. ISSN 1801-2779. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35798v45493-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-korporatnim-zakladu-dane/>

NERUDOVÁ, D., 2011, b. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.

OECD, 2014. *Corporate income tax rates: basic/non-targered* [online]. 2014 [vid. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Table%20II.1-May-2014.xlsx>

PwC, 2014. *Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2014/15* [online]. 2014 [vid. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2014-15.pdf>

RAUTENSTRAUCH, G., 2012. CCCTB: Past, Present and Future. In: *The KPMG Guide to CCCTB, Part 1* [online]. 2nd ed. KPMG International Cooperative, 2012 [vid. 2014-10-14]. Dostupné z:

<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part1.pdf>

SAAVEDRA, P. a J. S. PASTORIZA, 2011. EU Common Consolidated Corporate Tax Base Proposal. *Journal of International Taxation* [online]. Thomson Reuters, 2011 [vid. 2014-10-24]. Dostupné z:

<http://search.proquest.com/accounting/docview/899272358/fulltext/3BFAB04F1CF54467PQ/13?accountid=17116>

SCHÖN, C. a U. SELHAST, 2015. *Tax Deductions* [online]. Germany Trade & Invest, 2015 [vid. 2015-02-27]. Dostupné z:

<http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/tax-deductions.html>

SOBOTKOVÁ, V., 2011. Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). *Daňový expert* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2011, roč. 7, č. 4 [vid. 2014-08-19]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34817v44434-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-zakladu-dane-z-prijmu/>

SOBOTKOVÁ, V., 2013. Opatření proti zneužívání v systému CCCTB. *Daně a právo v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2013, roč. 7, č. 2 [vid. 2015-03-23]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41051v51779-opatreni-proti-zneuzivani-v-systemu-ccctb/?#heading1>

SVOBODA, P., 2006. *Dlouhodobý majetek ve vybraných účetních systémech germánské skupiny a srovnání s požadavky IFRS* [online]. Brno, 2006 [vid. 2015-02-28]. Dostupné z: http://www.agris.cz/Content/files/main_files/74/152670/057Svoboda.pdf

SZAROWSKA, I., 2008. Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků. In: *Národná a regionálna ekonomika VII* [online]. Herlany: TU Košice, Ekonomická fakulta, 2008, s. 892-900 [vid. 2014-09-30]. ISBN 978-80-553-0084-9. Dostupné z: <http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>

ŠIROKÝ, J., 2009. *Daně v Evropské unii*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.

TAXci, 2011. *Parent - Subsidiary Directive 90/435/EEC* [online]. 2011 [vid. 2014-10-02]. Dostupné z: <http://tax-consultants-international.com/read/PARENT-SUBSIDIARYDIRECTVE>

Taxworld, 2014. *Corporation Tax Summary Ireland 2014* [online]. 2014 [vid. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.taxworld.ie/taxes/ct/current/summary>

Taxworld, 2015. *Taxes Consolidation Act 1997 (2015)* [online]. 2015 [vid. 2015-04-02]. Dostupné z: <http://www.taxworld.ie/legislation/TCA1997/current>

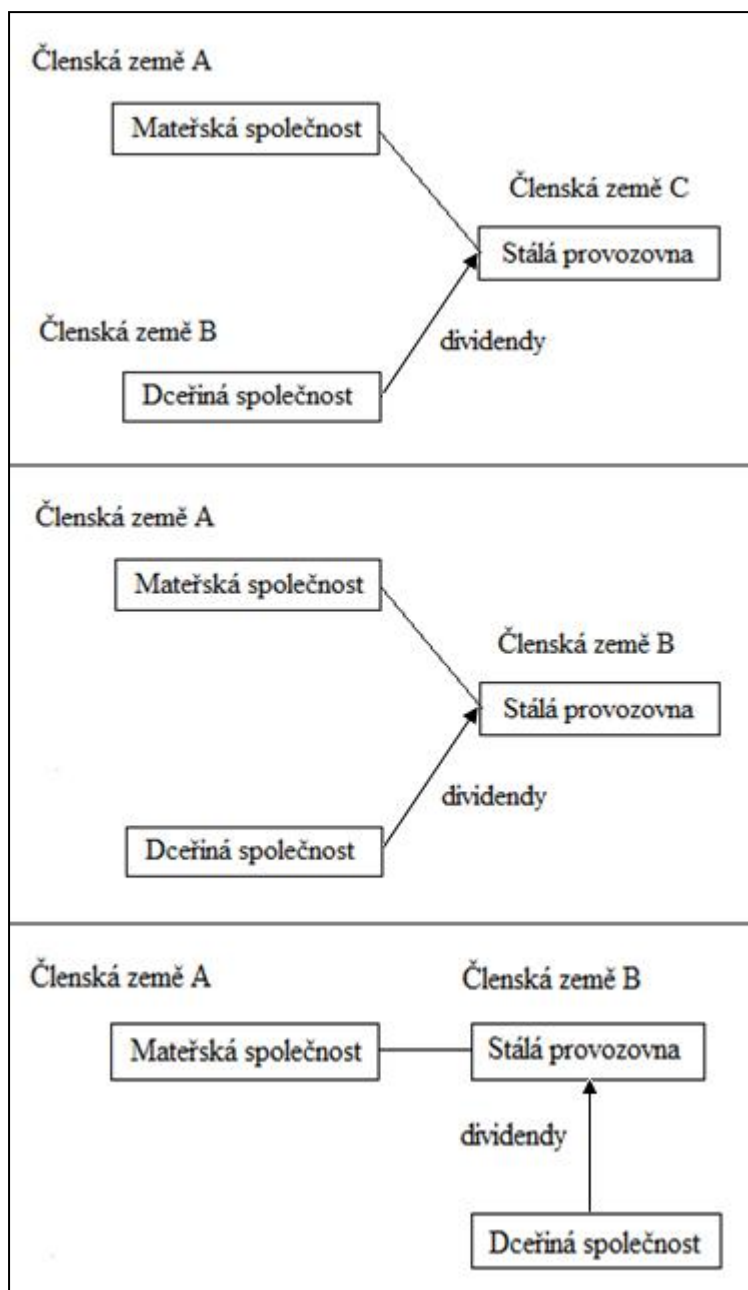
TREIDLER, O., 2014. *CCCTB and formulary apportionment – the state of play in Europe* [online]. Cayman Financial Review, 2014 [vid. 2015-03-23]. Dostupné z: <http://www.compasscayman.com/cfr/2014/04/07/CCCTB-and-formulary-apportionment-%E2%80%93-the-state-of-play-in-Europe/>

Účetní kavárna, 2015. *Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob* [online]. © Wolters Kluwer, 2015 [vid. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>

VESECKÝ, Z., 2013. *Strašák korporátní daně je stále na blízku. Jaký by měl dopad na české firmy?* [online]. Podnikatel.cz, 2013 [vid. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/strasak-korporatni-dane-je-stale-na-blizku-jaky-by-mel-dopad-na-ceske-firmy/>

Seznam příloh

Příloha A	Zamezení dvojího zdanění Směrnicí č. 2003/123/ES (1 strana)	92
Příloha B	Výňatek ze Směrnice o CCCTB upravující výpočet ZD (3 strany)	93
Příloha C	Modelová situace I – odpisy (1 strana).....	96
Příloha D	Modelová situace II – daňová ztráta (2 strany)	97



- zdanění dividend v situaci, kdy se každý subjekt nachází v jiném členském státě EU;

- zdanění dividend v případě, že mateřská a dceřiná společnost sídlí ve stejném státě, ale stálá provozovna funguje v odlišné členské zemi EU;

- dceřiná společnost a stálá provozovna v téže státě (směrnice nebude aplikována)

Obrázek A1: Ilustrace zamezení dvojího zdanění
Zdroj: zpracováno podle (NERUDOVÁ, 2005)

CHAPTER IV

CALCULATION OF THE TAX BASE

Article 9

General principles

1. In computing the tax base, profits and losses shall be recognised only when realised.
2. Transactions and taxable events shall be measured individually.
3. The calculation of the tax base shall be carried out in a consistent manner unless exceptional circumstances justify a change.
4. The tax base shall be determined for each tax year unless otherwise provided. A tax year shall be any twelve-month period, unless otherwise provided.

Article 10

Elements of the tax base

The tax base shall be calculated as revenues less exempt revenues, deductible expenses and other deductible items.

Article 11

Exempt revenues

The following shall be exempt from corporate tax:

- (a) subsidies directly linked to the acquisition, construction or improvement of fixed assets, subject to depreciation in accordance with Articles 32 to 42;
- (b) proceeds from the disposal of pooled assets referred to in Article 39(2), including the market value of non-monetary gifts;

EN

EN

- (c) received profit distributions;
- (d) proceeds from a disposal of shares;
- (e) income of a permanent establishment in a third country.

Article 12
Deductible expenses

Deductible expenses shall include all costs of sales and expenses net of deductible value added tax incurred by the taxpayer with a view to obtaining or securing income, including costs of research and development and costs incurred in raising equity or debt for the purposes of the business.

Deductible expenses shall also include gifts to charitable bodies as defined in Article 16 which are established in a Member State or in a third country which applies an agreement on the exchange of information on request comparable to the provisions of Directive 2011/16/EU. The maximum deductible expense for monetary gifts or donations to charitable bodies shall be 0.5% of revenues in the tax year.

Article 13
Other deductible items

A proportional deduction may be made in respect of the depreciation of fixed assets in accordance with Articles 32 to 42.

Article 14
Non-deductible expenses

1. The following expenses shall be treated as non-deductible:
 - (a) profit distributions and repayments of equity or debt;
 - (b) 50% of entertainment costs;
 - (c) the transfer of retained earnings to a reserve which forms part of the equity of the company;
 - (d) corporate tax;
 - (e) bribes;
 - (f) fines and penalties payable to a public authority for breach of any legislation;
 - (g) costs incurred by a company for the purpose of deriving income which is exempt pursuant to Article 11; such costs shall be fixed at a flat rate of 5% of that income unless the taxpayer is able to demonstrate that it has incurred a lower cost;

EN

EN

- (h) monetary gifts and donations other than those made to charitable bodies as defined in Article 16;
 - (i) save as provided for in Articles 13 and 20, costs relating to the acquisition, construction or improvement of fixed assets except those relating to research and development;
 - (j) taxes listed in Annex III, with the exception of excise duties imposed on energy products, alcohol and alcoholic beverages, and manufactured tobacco.
2. Notwithstanding point (j) of paragraph 1 a Member State may provide for deduction of one or more of the taxes listed in Annex III. In the case of a group, any such deduction shall be applied to the apportioned share of the group members resident or situated in that Member State.
3. The Commission may adopt delegated acts in accordance with Article 127 and subject to the conditions of Articles 128, 129 and 130 to amend Annex III as is necessary in order to include all similar taxes which raise more than 20 % of the total amount of corporate tax in the Member State in which they are levied.

Amendments to Annex III shall first apply to taxpayers in their tax year starting after the amendment.

Article 15

Expenditure incurred for the benefit of shareholders

Benefits granted to a shareholder who is an individual, his spouse, lineal ascendant or descendant or associated enterprises, holding a direct or indirect participation in the control, capital or management of the taxpayer, as referred to in Article 78, shall not be treated as deductible expenses to the extent that such benefits would not be granted to an independent third party.

Article 16

Charitable bodies

A body shall qualify as charitable where the following conditions are met:

- (a) it has legal personality and is a recognised charity under the law of the State in which it is established;
- (b) its sole or main purpose and activity is one of public benefit; an educational, social, medical, cultural, scientific, philanthropic, religious, environmental or sportive purpose shall be considered to be of public benefit provided that it is of general interest;
- (c) its assets are irrevocably dedicated to the furtherance of its purpose;
- (d) it is subject to requirements for the disclosure of information regarding its accounts and its activities;
- (e) it is not a political party as defined by the Member State in which it is established.

EN

EN

Příloha C Modelová situace I – odpisy (1 strana)

Pořizovací cena (PC) vozidla: 22 000 EUR

Roční odpisová sazba (ROS) pro:

- CCCTB: 25 %
- ČR: 11 % (pro 1. rok); 22,25 % (v dalších letech)
- Irsko: 12,5 %
- Německo: 16,66667 %

Roční odpis (RO) = $(PC \times ROS_n)/100$

Oprávky = Σ odpisů za dobu užívání dlouhodobého aktiva

Zůstatková cena (ZC) = PC – Oprávky

Tab. C1: Výpočet odpisů pro CCCTB

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
1	5 500	5 500	16 500
2	5 500	11 000	11 000
3	5 500	16 500	5 500
4	5 500	22 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. C2: Výpočet odpisů pro ČR

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
1	2 420	2 420	19 580
2	4 895	7 315	14 685
3	4 895	12 210	9 790
4	4 895	17 105	4 895
5	4 895	22 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. C3: Výpočet odpisů pro Irsko

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
1	2 750	2 750	19 250
2	2 750	5 500	16 500
3	2 750	8 250	13 750
4	2 750	11 000	11 000
5	2 750	13 750	8 250
6	2 750	16 500	5 500
7	2 750	19 250	2 750
8	2 750	22 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. C4: Výpočet odpisů pro Německo

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
1	3 667	3 667	18 333
2	3 667	7 333	14 667
3	3 667	11 000	11 000
4	3 667	14 667	7 333
5	3 667	18 333	3 667
6	3 667	22 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha D Modelová situace II – daňová ztráta (2 strany)

Tab. D1: Přenos daňové ztráty v CCCTB

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2015	600 500	95 000	0	95 000
2016	505 500	95 000	0	95 000
2017	410 500	95 000	0	95 000
2018	315 500	95 000	0	95 000
2019	220 500	95 000	0	95 000
2020	125 500	95 000	0	95 000
2021	30 500	95 000	64 500	30 500
Celkem	0	665 000	64 500	600 500

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. D2: Přenos daňové ztráty v ČR

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2015	600 500	95 000	0	95 000
2016	505 500	95 000	0	95 000
2017	410 500	95 000	0	95 000
2018	315 500	95 000	0	95 000
2019	220 500	95 000	0	95 000
Celkem	220 500	475 000	0	475 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. D3.1: Přenos daňové ztráty v Irsku (zpětně)

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2011	600 500	77 250	0	77 250
2012	523 250	77 250	0	77 250
2013	446 000	77 250	0	77 250
Celkem	446 000	231 750	0	231 750

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. D3.2: Přenos daňové ztráty v Irsku (do budoucích let)

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2015	368 750	95 000	0	95 000
2016	273 750	95 000	0	95 000
2017	178 750	95 000	0	95 000
2018	83 750	95 000	11 250	83 750
Celkem	0	380 000	11 250	368 750

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. D4.1: Přenos daňové ztráty v Německu (zpětně)

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2013	600 500	77 250	0	77 250
Celkem	523 250	77 250	0	77 250

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. D4.2: Přenos daňové ztráty v Německu (do budoucích let)

Rok	Zůstatek ztráty	Základ daně		Uplatnění ztráty
		před odpočtem	po odpočtu	
2015	523 250	95 000	0	95 000
2016	428 250	95 000	0	95 000
2017	333 250	95 000	0	95 000
2018	238 250	95 000	0	95 000
2019	143 250	95 000	0	95 000
2020	48 250	95 000	46 750	48 250
Celkem	0	570 000	46 750	523 250

Zdroj: vlastní zpracování